

Kuntakonserniraportointi

Case: Lahti Travel Oy

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Syksy 2010
Suvi Koskinen

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

KOSKINEN, SUVI:

Kuntakonserniraportointi
Case: Lahti Travel Oy

Taloushallinnon opinnäytetyö, 56 sivua, 7 liitesivua

Syksy 2010

TIIVISTELMÄ

Tämä opinnäytetyö käsittelee kunnan konserniraportoinnin ja omistajaohjauksen toteutumista ja vaikutuksia pienessä osakeyhtiömuotoisessa tytäryhteisössä. Kuntalaki muuttui merkittävästi vuonna 2007, jolloin siihen määriteltiin uusina käsitteinä kuntakonserni ja konsernijohto. Lisäksi kunnan konsernitilinpäätöksen sisältöä laajennettiin ja tilikaudesta 2008 lähtien kuntia on velvoitettu laatimaan täydellinen konsernitilinpäätös, joka sisältää konsernitaseen, konsernituloslaskelman, konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitetiedot. Aiemmin kuntia velvoitettiin laatimaan ainoastaan konsernitase liitetietoineen.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää case-yrityksen kuntakonserniraportoinnin osa-alueet ja toteutuminen sekä niiden vaikutukset case-yrityksen toimintaan. Lisäksi tarkoituksena on selvittää, miten case-yritys sekä muut kunnan tytäryhteisöt voivat edesauttaa kunnan konsernitilinpäätöksen oikeellisuutta. Oikeellisuuden kannalta esimerkiksi konsernin sisäisten erien selvittäminen on tärkeää, joten tutkimuksessa pyritään saamaan selville myös hyviä tapoja niiden seurantaan case-yrityksessä.

Tutkimuksen teoriaosuudessa käsitellään kuntakonsernin rakennetta ja johtamista sekä tytäryhteisöihin liittyvää kuntakonsernin raportointia, joka pitää sisällään pääasiassa tilinpäätösraportoinnin. Teoreettisen viitekehyksen lähdemateriaalina on käytetty kuntalakia, Suomen Kuntaliiton ja KILA:n ohjeistuksia sekä muuta aiheeseen liittyvää tuoretta kirjallisuutta ja aineistoa.

Tutkimuksen empiriaosuudessa kartoitettiin kuntakonserniin kuulumisen vaikutuksia case-yrityksen toimintaan omistajaohjauksen ja tilinpäätösraportoinnin osalta. Empiirinen aineisto kerättiin teemahaastatteluin. Tutkimuksessa saatiin selville, että kuntakonsernin vaikutukset ovat muuttuneet muutamien viime vuosien aikana merkittävästi ja pystyttiin luettelemaan positiivisia ja negatiivisia muutossuuntia. Tilinpäätösraportoinnin helpottamiseksi saatiin selville erät ja teot, jotka edesauttavat konsernitilinpäätöksen laatimista ja sen oikeellisuutta. Lisäksi saatiin vahvistus sille, että case-yrityksen konsernin sisäisten erien seurantatapa on riittävä ja vastaa tämänhetkisiä tarpeita.

Avainsanat: kuntakonsernit, kunnallinen osakeyhtiö, kunnallishallinto, konserniraportointi, tytäryhteisöt

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

KOSKINEN, SUVI:

Reporting Structure of a Consolidated
Municipal
Case: Lahti Travel Oy

Bachelor's Thesis in Financial Management, 56 pages, 7 appendices

Autumn 2010

ABSTRACT

This thesis deals with the reporting and corporate governance of consolidated municipal and its implementations and impact in a small subsidiary. The Finnish Local Government Act changed significantly in 2007, when consolidated municipality and the consolidated management were defined as new concepts. In addition, consolidated financial statements were extended and since the financial year 2008, the municipalities are obligated to compile complete consolidated financial statements containing the consolidated balance sheet, consolidated income statement, consolidated cash flow statement and their accompanying information.

The intention of this study was to examine case-company's reporting areas related to consolidated municipal, the implementation and the effects of case-company's operations. Another goal was to resolve how the case-company and other municipal subsidiaries can contribute to the validity of the consolidated financial statements. The validity of internal items is important and the study aimed to determine the means to monitor the case-company's internal items.

The theoretical part deals with the structure, management and reporting of a consolidated municipal. The sources of the theoretical part include The Finnish Local Government Act, instructions and guidelines by the Association of Finnish Local and Regional Authorities and Accountancy Board. Also recent literature in the field was used.

The empirical part of the study identified the impact that belonging to a consolidated municipal and being subjected to its corporate governance and financial reporting forms has on the case-company's operations. The empirical data was collected from theme interviews related to the topic. The study revealed that the impact of a consolidated municipal has changed significantly within a few years and positive and negative changes could be listed. The study revealed the items and acts which contribute to the compilation of the consolidated financial statement and its accuracy in order to facilitate financial reporting. The study also provided confirmation that the case-company's internal items tracking method is adequate and responds to current needs.

Key words: consolidated municipalities, municipal corporation, municipal administration, consolidated reporting, subsidiaries

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Kunta ja sen tytäryhteisöt	1
1.2	Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset	2
1.3	Tutkimusmenetelmät ja aiemmat tutkimukset	4
1.4	Tutkimuksen rakenne	6
2	KUNTAKONSERNIN RAKENNE JA JOHTAMINEN	8
2.1	Kunta taloudellisena toimijana	8
2.2	Konserni kunnan organisaatiomuotona	10
2.3	Kunnallinen osakeyhtiö	11
2.4	Kunnan omistajaohjaus	14
2.4.1	Konsernijohto, -ohjaus ja -valvonta	14
2.4.2	Konserniohje omistajaohjauksen välineenä	17
3	KUNTAKONSERNIN RAPORTOINTI	19
3.1	Kunnan konsernitilinpäätös	19
3.1.1	Konsernitilinpäätöksen sisältö	19
3.1.2	Konsernitilinpäätöksen eliminointi- ja yhdistelykirjaukset	20
3.1.3	Tytäryhteisöjen tiedonantovelvollisuus	22
3.1.4	Konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet	23
3.1.5	Kuntakonserni kunnan toimintakertomuksessa	24
3.2	Tilintarkastus kuntakonsernissa	26
4	LAHTI TRAVEL OY OSANA LAHTI-KONSERNIA	29
4.1	Lahti Travel Oy	29
4.2	Lahti-konserni	30
4.3	Lahti Travel Oy:n raportointi Lahden kaupungille	31
4.3.1	Ohjaus, valvonta ja raportointi	32
4.3.2	Osavuositarkastukset ja konsernitilinpäätös	35
4.3.3	Lahti-konsernin sisäiset erät	40
4.4	Johtopäätökset	45
5	YHTEENVETO	49
	LÄHTEET	52

1 JOHDANTO

1.1 Kunta ja sen tytäryhteisöt

Kuntien palvelut koostuvat joko itse tuotetuista palveluista, ostetuista palveluista, yhteistoimintana tuotetuista palveluista tai kunta voi perustaa palveluita tuottavan yksityisoikeudellisen yhteisön, esimerkiksi osakeyhtiön tai olla siinä osakkaana. Suurimman osan palveluistaan ja toiminnastaan kunnallishallinto tuottaa itse. Kuitenkin yhä enenevässä määrin kunnat ovat siirtäneet ja alkaneet siirtää palvelutuo-
tantiaan osakeyhtiöille, kuntayhtymille ja ns. kolmansille osapuolille. (Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila 2008, 21.) Tämän päivän kunnilla on siis oltava selkeä näkemys ja tietotaito siitä, mitä palveluita sen on järkevää tuottaa itse, mitä tuotetaan liikelaitosten ja osakeyhtiöiden kautta ja mitä palveluita kannattaa hakea avoimilta markkinoilta (Hynynen, Haavisto & Ojala 2008).

Suomessa oli vuoden 2009 lopussa 342 kuntaa ja 184 kuntayhtymää (Suomen Kuntaliitto 2009). Vuonna 2009 kunnilla ja kuntayhtymillä oli yli 1 400 tytäryhteisöä, joista enemmistö oli osakeyhtiöitä. Eniten tytäryhteisöistä toimi kiinteistöjen omistamiseen, vuokraamiseen ja ylläpitämiseen kuuluvilla toimialoilla. Toimintavolyymiltaan suurimpia kunnallisia osakeyhtiöitä vuonna 2009 olivat energiantuotannossa ja -jakelussa, satamatoiminnassa, veden puhdistuksessa ja -jakelussa sekä jätehuollossa toimivat yhteisöt. (Kietäväinen & Kallio 2009.)

Kunnan tytäryhteisöiksi luokitellaan yksityisoikeudelliset yhteisöt sekä kuntayhtymät. Yksityisoikeudellisia yhteisöjä ovat esimerkiksi osakeyhtiöt, osuuskunnat sekä taloudelliset ja aatteelliset yhdistykset. Säätiö ei sisälly yhteisön käsitteeseen, mutta myös säätiöt voivat olla tytäryhteisöinä kuntakonserneissa. (Niskakangas, Pönkä & Oksanen 2007, 14.)

Kunnan tytäryhteisöjen määritelmä tulee kirjanpitolaista, jonka säännösten perusteella sellaiset yhteisöt tai säätiöt, joissa kunnalla katsotaan olevan yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa määräysvalta, ovat

tytäryhteisöjä. Määräysvaltasuhde voi syntyä myös silloin, jos tytäryhteisöillä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta toisessa yhteisössä. Määräysvalta katsotaan olevan, kun emoyhteisöllä on oikeus käyttää yli puolta kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä tai emoyhteisöllä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä sama oikeus. Tämän lisäksi kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä myös silloin, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1. luku, 5 §, 6 §.)

Kuntalakiin tuli vuoden 2007 muutosten myötä uutena käsitteenä kuntakonserni. Aiemmin lainsäädäntö ei sitä tuntenut, vaikka kunnallishallinnossa käsitettä onkin käytetty yleisesti jo pitkään (Harjula & Prättälä 2007, 207). Kuntakonsernilla tarkoitetaan taloudellista kokonaisuutta, jonka muodostavat kunta sekä yksi tai useampi juridisesti itsenäinen yhteisö. Kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on edellisessä kappaleessa mainittu määräysvalta yhdessä tai useammassa kuntakonserniin kuuluvassa yhteisössä. Lain mukaan kunta tytäryhteisöineen muodostavat yhdessä kuntakonsernin. (Kuntalaki 519/2007, 3. luku, 16 a §.)

1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset

Tässä opinnäytetyössä tutkitaan kunnan konserniraportointia ja omistajaohjausta, miten ne määräytyvät ja miten ne ovat muuttuneet kuntalakiin tulleiden muutosten myötä sekä miten kuntakonserniin kuuluminen näkyy pienessä osakeyhtiömuotoisessa tytäryhteisössä. Tutkimuksessa perehdytään muun muassa omistajaohjauksen toteutumiseen, tilinpäätösraportointiin sekä muiden tietojen antamiseen kunnalle. Kyseessä on hankkeistettu opinnäytetyö, jonka tavoitteena on selvittää, miten case-yritys voisi tehostaa omilla ohjelmillaan konsernin sisäisten erien seuraamista ja etsiä case-yrityksen näkökulmasta konserniin kuulumisen hyötyjä ja haittoja. Tutkimuksen case-yritys on Lahti Travel Oy, joka kuuluu 100 %:sen

emoyhtiönsä Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy:n – LAKESin kautta Lahden kaupungin muodostamaan kuntakonserniin.

Opinnäytetyön aihe nousi ajankohtaiseksi case-yrityksessä työharjoittelun aikaan, jolloin oli juuri laadittu ensimmäisen kerran uudistetun kuntalain mukainen täydellinen kunnan konsernitilinpäätös sekä muutamia osavuositarkastuksia ja huomattu raportoinnin haastavuudet pienelle tytäryhteisölle. Aihe on edelleen tärkeä ja ajankohtainen niin taloushallinnolle kuin muullekin hallinnolliselle työskentelylle case-yrityksessä.

Tutkimuksen on tarkoitus selvittää seuraavat pääongelmat:

- Mitä eri osa-alueita kuuluu case-yrityksen kuntakonserniraportointiin?
- Mitä hyötyä case-yritys kokee saavansa kuullessaan kuntakonserniin?
- Miten tytäryhteisöt voisivat omalta osaltaan edesauttaa kuntakonsernin konsernitilinpäätöksen oikeellisuutta?

Seuraavia alaongelmia on myös tarkoitus selvittää:

- Miten case-yritys voisi tehostaa osavuositarkastuksiin ja konsernitilinpäätökseen tarvittavien konsernin sisäisten liiketapahtumien seurantaan kirjanpidostaan ja reskontristaan?
- Miten muut tytäryhteisöt kokevat osavuositarkastus- ja tilinpäätösraportoinnin Lahden kaupungille?

Kunnan rakennetta, hallintoa, ohjausta ja taloutta sekä kuntalakia käsitellään niiltä osin, kuin ne ovat oleellisia uudistusten ja empiriaosuudessa esille tulleiden asioiden kannalta. Lahti-konsernia ja Lahti Travel Oy:tä sekä niiden välisiä raportoinnin menetelmiä ja käytäntöjä esitellään niiltä osin, että lukija pystyy joustavasti kytkemään teoreettisen viitekehyksen ja empiriaosuudessa käsitellyn tutkimuksen vaivattomasti toisiinsa sekä ymmärtämään niiden vuorovaikutuksen.

Tutkimuksessa keskitytään kunnan tytäryhteisöjä koskeviin velvoitteisiin ja vaatimuksiin niiden kuullessa kuntakonserniin. Tutkimus rajataan pääasiallisesti koskemaan osakeyhtiömuotoisia tytäryhteisöjä, mutta muitakin yhtiömuotoja voidaan mainita oleellisuuden sekä asian merkityksen ja selkeyden kannalta. Tutkimuksen case-yrityksellä on emoyhtiönsä LAKESin kautta useita muitakin omistajakuntia alueella, mutta tässä tutkimuksessa keskitytään omistusosuudeltaan suurimpaan ja määräysvallaltaan vaikuttavimpaan kuntaomistajaan, Lahden kaupunkiin. Tutkimuksen ulkopuolelle jätetään kunnan tytäryhteisöjä velvoittavat riskienhallintajärjestelmät sekä hankintakäytännöt.

1.3 Tutkimusmenetelmät ja aiemmat tutkimukset

Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimus, jonka lähtökohdiana on käyttää kokonaisvaltaista tiedon hankintaa ja hyödyntää tiedonkeruussa niin omia havaintoja kuin alan asiantuntijoiden näkemyksiä ja kokemuksia haastatteluin. Tutkittavat kohteet ovat tarkoituksenmukaisesti valittuja ja tapaukset käsitellään ainutlaatuisina. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 164.)

Tutkimusaineiston työstäminen tapahtuu yksityiskohtaisesti ja monitahoisesti vaila ennakko-odotuksia ja tutkimus pyrkii paljastamaan yllätyksellisiä seikkoja. Nämä yllätykselliset seikat paljastuvat vasta tutkimuksen edetessä, joten tutkimuksen tekijä ei määrää mikä on tutkimuksessa tärkeää ja mikä ei. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkimus tehdään joustavasti ja olosuhteiden muuttuessa myös tutkimussuunnitelmia muutetaan. (Hirsjärvi ym. 2009, 164.)

Tutkimuksen viitekehyksen eli teoriaosuuden lähteinä toimivat kuntalaki, Suomen Kuntaliiton ohjeistukset ja suositukset sekä Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet koskien kunnan konsernitilinpäätöstä. Lisäksi lähteinä käytetään muita lakeja ja säädöksiä aiheeseen liittyen sekä kunta-alan teoksia ja -julkaisuja koskien kuntakonserneja, omistajaohjausta, konserniraportointia ja -tilinpäätöstä.

Empiriaosuuden aineisto kootaan sekä kirjallisista lähteistä että haastatteluista. Kirjalliset lähteet koostuvat Lahti-konsernia ja Lahti Travel Oy:tä koskevista julkaisuista. Haastatteluja tehdään Lahden Talouspalveluissa, Lahti Travel Oy:ssä sekä muutamissa tarkkaan valituissa muissa kaupungin tytäryhteisöissä, joiden toiminta on verrattavissa Lahti Travel Oy:n toimintaan. Haastattelut ovat tyypiltään teemahaastatteluja, joissa aihepiiri ja näkökulma ovat tiedossa, mutta yksityiskohdat voivat vielä vaihdella haastattelun edetessä (Hirsjärvi & Hurme 2000, 47). Tutkimusmenetelmäksi sopii myös oma havainnointi, sillä tutkimuksen tekijä on case-yrityksessä läheisesti tekemisissä kuntakonserniin liittyvän raportoinnin kanssa.

Kunnallishallinnosta löytyy monia tutkimuksia, mutta ainoastaan muutama kytkeytyy kuntien tytäryhteisöihin. Näissä tutkimuksissa ei kuitenkaan ole käsitelty kuntien ja tytäryhteisöjen välistä raportointia. Lahden ammattikorkeakoulussa on tehty muutama aihetta sivuava opinnäytetyö. Tuorein tutkimus ”Kunnan uudistunut konsernitilinpäätös” tekijänä Eeva Aro on keväältä 2010. Aro käsittelee työssään kunnan konsernitilinpäätöksen laadintatekniikkaa kahdessa pääjätähämäläisessä kunnassa sekä kartoittaa niissä uudistuneen konsernitilinpäätöskäytännön vaatimuksia.

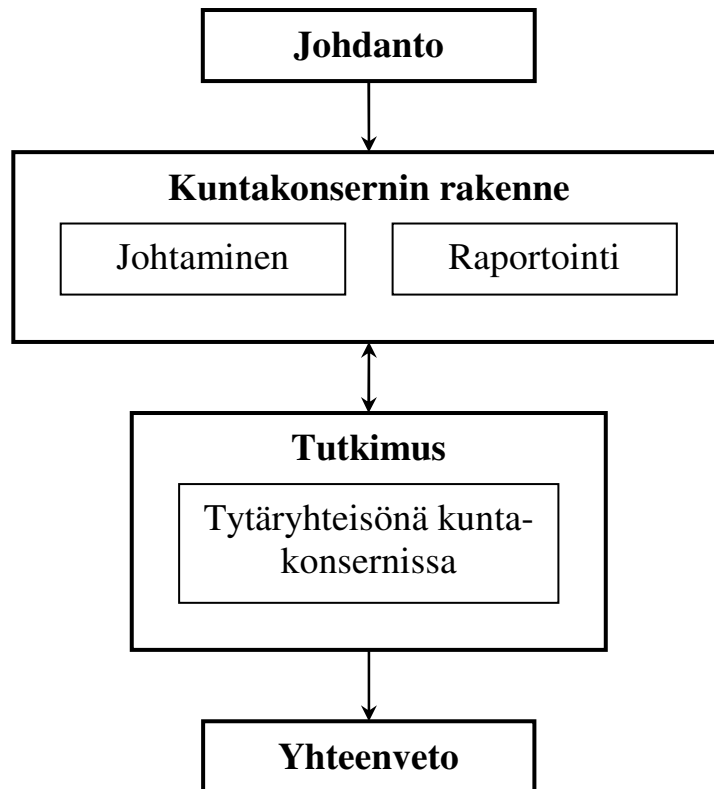
Toinen aiheeseen liittyvä työ on ”Kunnallisen liikelaitoksen yhtiöittämisen vaikutukset työehtosopimukseen”, jossa case-yrityksenä on LK Kiinteistöpalvelut Oy. Tämä Piia Vainiorannan työ käsittelee kunnalliseksi osakeyhtiöksi siirtymisen hyötyjä ja haittoja sekä etsii vaihtoehtoja uuden työehtosopimuksen valintaan. Tutkimus on tuore, se on tehty vuonna 2009. Kolmas kunnan tytäryhteisöä koskeva opinnäytetyö on tehty vuonna 2007, tekijänä Minna Korhonen. Työssä ”Kunta liiketoiminnan harjoittajana” käsitellään Lahden seudun kuntatekniikkaa, joka on viiden kunnan omistama liikelaitos. Työ käsittelee kunnan taloushallintoa ja liiketoiminnan muotoja sekä tutkii taloushallinnon organisointia viiden omistajakunnan kesken.

Muiden ammattikorkeakoulujen sekä yliopistojen tutkimuksia lähellä aihetta löytyi muun muassa Salla Lammisen tuore, vuonna 2009 tehty, opinnäytetyö ”Kuntalaislähtöinen talousohjaus”. Työ on tehty Laurea ammattikorkeakoulussa ja se käsittelee kuntien talouden muodostumista niin kuntalaisen kuin taloudenkin näkökulmasta. Kajaanin ammattikorkeakoulussa Ari Heikkinen on tehnyt vuonna 2006 insinöörityönään selvityksen Kajaanin kaupungin tilapalvelun liikelaitostamiseksi, jossa esitellään erilaisia liiketoiminnallisia muotoja, jotta tuotanto voitaisiin tehdä taloudellisemmin ja tehokkaammin. Jyväskylän yliopistossa vuonna 2001 tehty pro gradu -tutkielma ”Sisäinen pankki kuntakonsernin rahoitushallinnossa” tutkii sisäisen pankin soveltuvuutta kuntakonsernin rahoitushallintoon. Tutkielman case-kuntina olivat Jyväskylän kaupunki ja Lahden kaupunki, työn on tehnyt Maija Rönkkö.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen rakenne kuvataan seuraavalla sivulla kuviossa 1. Tutkimuksen ensimmäinen luku, eli johdanto ohjaa tutkimukseen ja sen sisältöön. Johdannossa avataan ensin hieman tutkimuksen aihetta, jonka jälkeen kerrotaan tutkimuksen lähtökohdista ja tavoitteista, esitellään tutkimusongelmat sekä rajataan aihe. Lisäksi johdannossa kuvataan tutkimuksen tutkimusmenetelmät, aineistojen hankinta sekä selvitetään löydettyjä aikaisempia tutkimuksia aihepiiriin liittyen.

Tutkimuksen toinen ja kolmas luku muodostavat tutkimuksen viitekehyksen. Toinen luku käsittelee kuntakonsernin rakennetta ja johtamista. Toisen luvun alussa paneudutaan kuntaan toimijana, konserniin kunnan organisaatiomuotona sekä kunnan omistaman osakeyhtiön toimintaan. Näiden jälkeen luvussa selvitetään kunnan omistajaohjauksen menetelmiä ja käytäntöjä. Kolmas luku käsittelee kuntakonsernin raportointia. Siinä perehdytään kunnan konsernitilinpäätökseen, sen sisältöön ja laadintaperiaatteisiin sekä siihen liittyviin velvollisuuksiin, kuten toimintakertomuksen sisältöön ja tilintarkastukseen. Konserniraportointia käsittelevä luku painottuu tytäryhteisöille merkittäviin asioihin osana kuntakonsernia ja tilinpäätöksen ollessa osana kunnan konsernitilinpäätöstä.



KUVIO 1. Tutkimuksen rakenne.

Tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen jälkeen siirrytään empiiriseen osaan. Luvussa neljä esitellään ensin lyhyesti Lahti Travel Oy ja Lahti-konserni, jonka jälkeen paneudutaan haastattelujen kautta Lahti Travel Oy:hyn vaikuttavaan Lahden kaupungin omistajaohjaukseen ja -valvontaan, osavuositarkastus- ja tilinpäätösraportointiin sekä konsernin sisäisten erien seurantaan. Viimeisenä luvussa neljä esitellään tutkimuksen johtopäätökset. Tutkimus päättyy yhteenvetoon luvussa viisi.

2 KUNTAKONSERNIN RAKENNE JA JOHTAMINEN

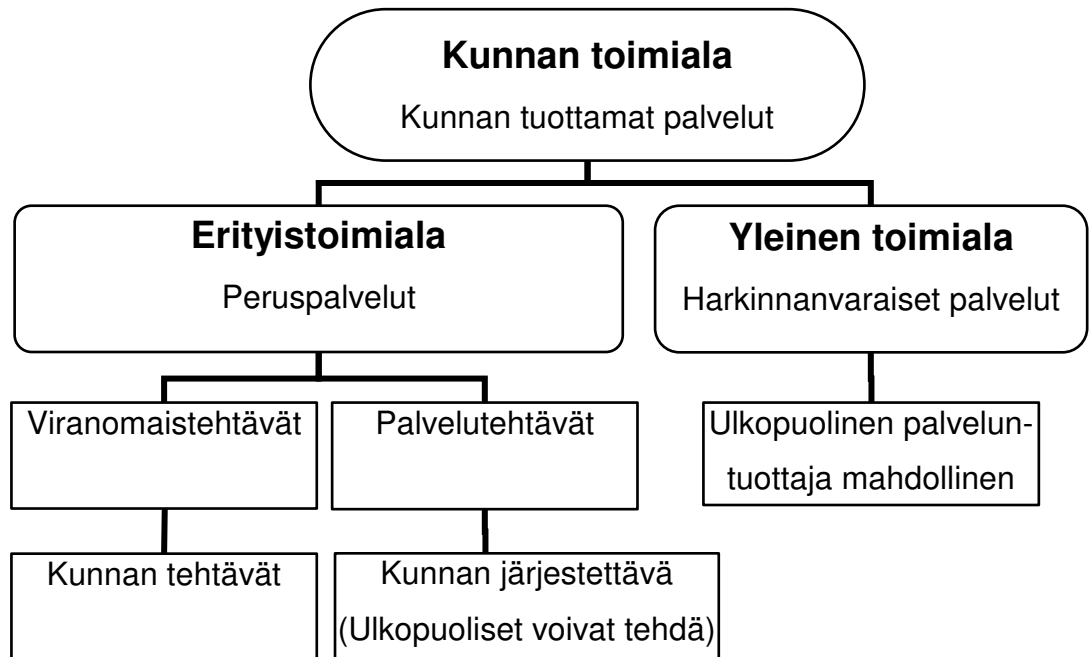
2.1 Kunta taloudellisena toimijana

Kunnan tehtävänä eli toimialana on järjestää kuntalaissa säädettyjä palveluita, joilla se edistää kokonaisvaltaisesti asukkaidensa hyvinvointia ja kestäväää kehitystä alueellaan sekä kehittää kunnan elinvoimaisuutta (Majoinen, Harjula, Kirvelä, Myllyntaus, Salenius, Majava & Pauni 2008, 11, 105). Hyvinvoinnin edistäminen tarkoittaa, että kunta tuottaa alueensa asukkaille peruspalvelut, joko itse tai järjestämällä ne muulla tavalla. Kestävän kehityksen edistäminen tarkoittaa kunnan pyrkimistä palvelutuotannossaan sekä maa- ja luonnonvarojen kulutuksessa säilyttämään ekologinen ympäristö elinkelpoisena sukupolvelta toiselle, mikä tarkoittaa ympäristönäkökulman lisäksi myös paikallistaloudellisen kasvun tuomaa jatkuvuutta alueella sekä sosiaalisesti kestäväää kehitystä. (Björkwall, Enberg, Heikkilä, Heinonen, Kallio, Myllyntaus, Palo, Suorto, Turkkila, Tyni & Vuorento 2008, 9.)

Palvelut, jotka ovat kunnan järjestämisvastuulla, voidaan jakaa peruspalveluihin ja harkinnanvaraisiin palveluihin. Peruspalvelut ovat palveluita, jotka ovat kaikkien kuntien järjestämis- ja rahoitusvastuulla. Näiden erityistoimialaan kuuluvien palveluiden tuottamisesta on säädetty laissa. Harkinnanvaraiset palvelut ovat palveluita, jotka perustuvat vapaaehtoisuuteen. Näitä yleisen toimialan palveluita kunta voi ottaa harkintansa mukaan hoidettavakseen. Seuraavalla sivulla kuviossa 2 kuvataan kunnan perinteistä toimialaa ja sen palvelukokonaisuuksia. Kuvion palveluista ainoastaan viranomaistehtävät ovat sellaisia, jotka kunnan täytyy itse toteuttaa, kaikki muut palvelut kunta voi vain järjestää, eli käyttää niiden toteuttamisessa itsensä lisäksi myös ulkopuolisia palveluntuottajia. (Majoinen ym. 2008, 28.)

Lakisääteisiä kunnan järjestämisvastuulla olevia palveluita ovat välttämätön ja kiireellisesti järjestettävä toimeentulo ja huolenpito sosiaali- ja terveyspalveluissa sekä maksuton perusopetus. Näiden palveluiden järjestämisestä on säädetty perustuslaissa. (Suomen perustuslaki 731/1999, 2. luku, 16 §, 19 §.) Erillisellä lailla säädettyjä palveluita ovat muun muassa esi- ja perusopetus, lasten päivähoito,

kotihoidon tuki, eräät vammais- ja lastensuojelupalvelut sekä kuntouttava työtoiminta. Yleisimpiä kuntien harkinnanvaraisia eli vapaaehtoisia palveluita ovat vapaa-ajan toimintaan liittyvät palvelut, ammatillinen lisäkoulutus, joukkoliikenne, satamatoiminta, asuntotoimi ja energiahuolto. Näiden lisäksi tärkeitä kuntien hoitettavakseen ottamia palveluita ovat elinkeinotoiminta ja matkailu. (Björkwall ym. 2008, 9–10.)



KUVIO 2. Kunnan palvelukokonaisuus (Majoinen ym. 2008, 28).

Valtion ja kuntien välinen työnjako määräytyy siten, että valtio huolehtii peruspalveluihin liittyvästä lainsäädännöstä ja tulonsiirroista. Kunnat taas ovat vastuussa peruspalveluiden tuottamisesta tai järjestämisestä. Eduskunta pystyy lainsäädännöllä osoittamaan kunnille uusia toimintoja tai lisätä jo olemassa oleviin toimintoihin liittyviä velvoitteita ja säännöksiä. Ennen uusien toimintojen osoittamista, valtion on kuitenkin varmistettava ja huolehdittava, että kunnilla on edellytykset suoriutua niistä. (Majoinen ym. 2008, 105.)

2.2 Konserni kunnan organisaatiomuotona

Vuonna 1995 kuntalaki uudistettiin ensimmäisen kerran laajasti. Jo tämän uudistuksen seurauksena konserniajattelu ja konsernimainen toimintamalli saivat aiempaa merkittävemmän roolin kuntasektorilla. Kuntasektorilla on puhuttu konserneista jo 1980-luvulta alkaen, mutta tällöin vain hyvin rajallisesti, juridisena käsitteenä. Vasta vuoden 1995 lakiuudistuksessa konsernikäsite tuli kunnallishallintoon virallisesti, mutta tällöinkin ainoastaan kirjanpidollisena käsitteenä konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimisvelvollisuuden muodossa. (Meklin & Martikainen 2003, 67.)

Kunnallishallinnossa käytetty kuntakonsernin käsite on aiemmin merkinnyt pääasiallisesti kunnallishallinnon kehittymistä. Ennen kunnallishallinto oli julkishallinnollinen, virkavastuulla toimiva perinteinen linjaorganisaatio, kun nykyisin sitä voidaan kutsua julkis- ja yksityisoikeudellisten oikeushenkilöiden monimuotoiseksi kokonaisuudeksi. (Harjula & Prättälä 2007, 207.)

Vallan ja vastuun uusjako sekä uusien organisaatiomuotojen käyttöönotto on yleistynyt viime vuosina kuntien palvelutuotannossa. Kunnissa on tullut tarve kehittää toimintaansa erilaisten sisäisten ja ulkoisten yksiköiden kokonaisuutena. Tässä kokonaisuudessa suureen rooliin on noussut kuntakonserni. (Majoinen ym. 2008, 61.)

Kuntakonsernin määritelmä otettiin kuntalakiin uutena käsitteenä vuoden 2007 lakiuudistuksen yhteydessä. Kunta ja sen tytäryhteisöt muodostavat yhdessä taloudellisen kokonaisuuden, kuntakonsernin. Kunnan tytäryhteisöksi määritellään sellainen yhteisö, jossa kunnalla on kirjanpitolain säännöksen mukainen määräysvalta. Määräysvalta perustuu joko omistuksen tuomaan äänivallan enemmistöön, oikeuteen nimittää ja erottaa yhteisön hallitus tai sopimukseen. Kunnalla voi olla määräysvalta joko yksin tai yhdessä kuntayhtymän tai toisten konserniin kuuluvien tytäryhteisöjen kanssa. (Kuntalaki 519/2007, 3. luku, 16 a §.)

Kuntakonserni on kokonaisuus, jossa toimivat yhteisöt tuottavat toisille siihen kuuluville yhteisöille synergiaetuja eli hyödyttävät toinen toisiaan. Etuja kehittyy monenlaisissa muodoissa, esimerkiksi yhteisen strategian luomisesta ja toteuttamisesta, keskitettyjen palveluiden järjestämisestä sekä yhteisöjen välisestä yhteistoiminnasta. Konsernimainen rakenne antaa siinä toimiville yhteisöille suuremman vapauden organisoida omat perustoimintonsa, lisäksi toiminnassa yhdistyvät suurten yhteisöjen mittakaavaedut sekä pienten yhteisöjen joustavuus. (Meklin & Martikainen 2003, 67.)

2.3 Kunnallinen osakeyhtiö

Kunnallislainsäädännössä ei ole tiukasti määritelty kuntien toimialaa. Kuntien toimiala kehittyy koko ajan ja on kehittynyt vuosien saatossa yhteiskunnallisten tarpeiden muuttuessa. Kuntien liiketoiminnan harjoittaminen katsotaan kuuluvan paikallisen yhteisön itsehallinnolliseen oikeuteen, samalla tavalla ja samoin perusteiden kuin valtiollakin on oikeus harjoittaa liiketoimintaa valtionyhtiöissä. Kunnan toiminnan yhtiöittäminen on mahdollista, silloin kun se on perusteltua ensisijaisesti toiminnan tehostumisen kannalta. (Anttiroiko, Haveri, Karhu, Ryyänen & Siitonen 2007, 225.) Kunnalliset osakeyhtiöt eivät ole perustettu pelkästään liiketoiminnan voiton tavoittelemiseksi, mutta kunnallinen toiminta voi tuottaa myös voittoa (Harjula & Prättälä 2007, 118).

Kunnat ovat alkaneet entistä enemmän siirtää palvelutuotantoaan kuntayhtymille ja osakeyhtiöille, jotka ne omistavat joko yksin, toisten kuntien tai muiden toimijoiden kanssa. Osakeyhtiömuotoinen toiminta on usein joustavampaa, tehokkaampaa ja yksinkertaisempaa kuin kuntien omat toimintamuodot. Yhtiömuoto antaa toiminnalle myös oman identiteetin ja näkyvyyden. (Niskakangas ym. 2007, 10.)

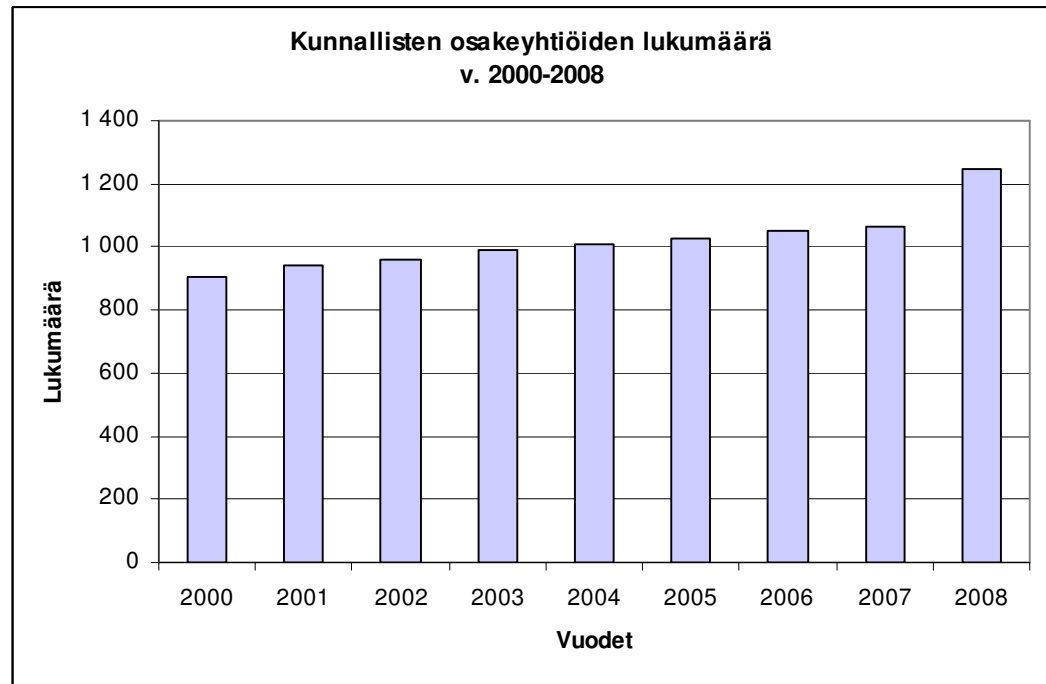
Mitä liiketoiminnallisempaa ja kilpailullisempaa kuntien toiminta on luonteeltaan, sitä luontevampaa ja perustellumpaa on valita toimintamuodoksi osakeyhtiö. Osakeyhtiömuotoisella toiminnalla on myös joitakin toiminnallisia etuja, kuten päätöksenteon nopeus ja selkeys, päätöksenteon tulokset eivät ole julkisia, eräät henkilöstöön liittyvät asiat ovat joustavampia ja hinnoittelussa voidaan huomioida

markkinaehtoisuus. Kunnat kokevat kuitenkin muodon myös osin ongelmalliseksi, koska se etäännyttää päätöksentekoa kunnan demokraattisesti valituilta elimiltä. (Niskakangas ym. 2007, 10.)

Sopivin toimintamuoto osakeyhtiö on sellaisilla toimialoilla, joissa kunnat yhteistyössä harjoittavat kannattavaa maksurahoitteista toimintaa. Tavallisimpia tällaisia toimialoja ovat seudullinen elinkeinotoimi ja jätehuolto. (Björkwall ym. 2008, 73.) Liikevaihdoltaan ja työllistämisen kannalta suurimpia kunnallisia osakeyhtiöitä ovat energiayhtiöt. Muita liikevaihdoltaan merkittäviä toimialoja ovat rakentamistoiminta, ympäristöhuolto ja kiinteistöpalvelut. (Anttiroiko ym. 2007, 227–228.)

Viime vuosina kunnallisista osakeyhtiöistä on tullut suosittuja. Tilastokeskuksen tietokannasta haetuista tiedoista, rajattuna yritykset omistajatyypin mukaan, nähdään kunnallisten osakeyhtiöiden lukumäärällinen kehitys 2000-luvulla (KUVIO 3). Vuosittain osakeyhtiöiden määrä on lisääntynyt tasaisesti. Vuosina 2000–2008 kunnallisten osakeyhtiöiden lukumäärä on noussut 900 kappaleesta 1 250 kappaleeseen, eli yhteensä 350 kappaleella. Tilastokeskuksen mukaan vuonna 1997 kunnallisia osakeyhtiöitä oli kaikkiaan 625 kappaletta. Yksitoista vuotta myöhemmin, eli vuonna 2008 kunnallisia osakeyhtiöitä oli jo tuplasti enemmän. (Tilastokeskus 2007; Tilastokeskus 2008; Tilastokeskus 2009.)

Kunnallisten osakeyhtiöiden lisääntyminen viime vuosina selittyy osin kunnallishallinnon lisääntyneillä tehtävillä ja toiminnoilla, uusilla tehostamistarpeilla ja kuntayhteistyön uudelleen organisoinnilla. Esimerkkejä kuntien uudehkoista tehtävistä, joiden toimintaa on alettu harjoittaa yhtiömuotoisesti, ovat matkailupalvelut, tutkimustoiminta ja pysäköintipalvelut. Tämänkaltaisten tehtävien luonne on sellaista, joissa tarvitaan joustavampaa organisaatiomuotoa sekä läheistä vuorovaikutusta toisten yritysten kanssa, jolloin osakeyhtiö on perusteltu muoto toimia. (Anttiroiko ym. 2007, 228.)



KUVIO 3. Kunnallisten osakeyhtiöiden lukumäärät vuosina 2000–2008 (Tilastokeskus 2007; Tilastokeskus 2008; Tilastokeskus 2009).

Kunnallisia osakeyhtiöitä ei luokitella osaksi kunnallishallintoa, eivätkä ne kuulu kunnan organisaatioon, mutta ne kuuluvat osaksi kuntakonsernia. Kunnallinen osakeyhtiö on pääsääntöisesti kunnan määräysvallan alainen. Kunnalliset osakeyhtiöt ovat itsenäisiä oikeussubjekteja, jotka toimivat täysin osakeyhtiölain säädösten mukaisesti ja niillä on omat oikeudet ja velvollisuudet. Lainsäädännöllisesti kunnallinen osakeyhtiö ei siis eroa yksityisestä osakeyhtiöstä. (Lindroth 2007.)

Kuntalaki säätelee kunnallisen osakeyhtiön toimintaa tietyin osin. Nämä toiminnot ovat yhtiön toimialan määrittely, kunnan edustajien valinta yhtiön hallintoon sekä osittain edustajien vastuukysymykset. Lisäksi kunnanvaltuuston tehtävänä on tarvittaessa ohjeistaa kunnan edustajia yhtiön hallintoelimissä toimimiseen. Ylin päätösvalta osakeyhtiössä kuuluu yhtiökokoukselle, jossa osakkeenomistajat käyttävät päätösvaltaansa. Yhtiökokous voi tehdä yhtiötä koskevia toimintatapa- ja linjauspäätöksiä, joita hallituksen on noudatettava toimissaan. Tällaisia toimintatapoja kunnallisessa osakeyhtiössä voivat olla esimerkiksi päätöksenteko sellais-

sa asioissa, joissa kunnan konsernijohto edellyttää yhteistoimintaa tai etukäteistietoa taikka yhtiön toiminnan raportointia kunnalle. Sitovia päätöksiä kunnallisessa osakeyhtiössä voivat tehdä osakeyhtiölain säännösten perusteella ainoastaan hallitus ja toimitusjohtaja. (Suomen Kuntaliitto 2006.)

2.4 Kunnan omistajaohjaus

Kunnan omistajaohjauksen ja sen järjestelmien tärkein tarkoitus on varmistaa, että kunnan perustehtävä, eli kuntalaissa säädettyjen palveluiden järjestäminen kuntalaisille vastaa kuntalaisten tarpeita niin määrällisesti kuin laadullisestikin. Kuntaorganisaatioiden rakenteelliset muutokset ja päätöksenteon siirtyminen erilaisille kuntien välisille yhteiselimille sekä juridisesti itsenäisille yhteisöille tuovat uudenlaisia haasteita kuntien johtamiselle ja omistajaohjaukseen on kiinnitettävä aiempaa enemmän huomiota. (Päijät-Hämeen palvelurakennemuutostyö 2007.)

2.4.1 Konsernijohto, -ohjaus ja -valvonta

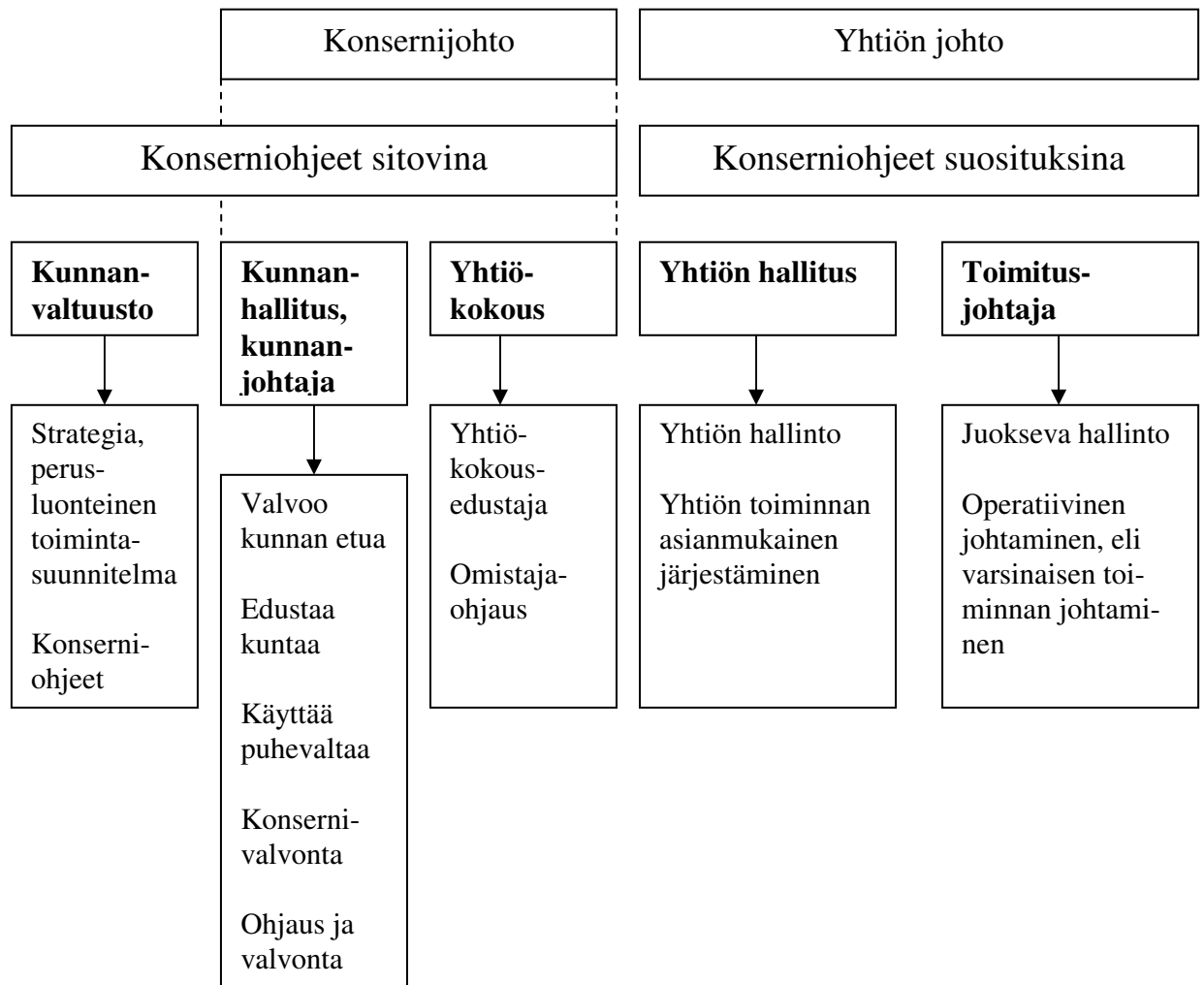
Samalla kun kuntakonserni määriteltiin vuonna 2007 konsernijohtoon määritelmä tuli osaksi kuntalakia. Konsernijohto kuvaa uudentyyppistä kunnallista päätöksentekomallia, jolle ei löydy vastaavaa koettua esikuvaa esimerkiksi muista Pohjoismaista. Osakeyhtiölakikaan ei tunne käsitettä konsernijohto, vaan lain mukaan määräysvalta johdetaan omistuksesta, ei konsernijohtoon määrittelyn kautta. Kunnan tytäryhteisöihin kohdistuva ohjaus ja valvonta perustuvat siis kunnan määräysvaltaan yhteisöissä. (Niskakangas ym. 2007, 15.)

Konsernijohto vastaa käytännössä kuntakonsernin ohjauksesta ja konsernivalvonnan järjestämisestä. Siihen kuuluvat kunnanhallitus, kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut valtuuston johtosäännössä määrätyt viranhaltijat ja toimielimet. (Kuntalaki 519/2007, 3. luku, 25 a §.) Konserniohjaus tarkoittaa ohjeiden antamista sekä omistajaohjaukselle että tytäryhteisöjen valvonnalle. Omistajaohjauksessa ohjataan kunnan edustajien päätösvaltaa yhteisön yhtiökokouksessa tai vastaavassa toimielimessä. Tytäryhteisöjen valvontaa koskevat ohjeet puolestaan annetaan kunnan omille toimielimille ja viranhaltijoille. Konsernivalvonnan avulla seura-

taan, analysoidaan ja raportoidaan tytäryhteisöjen toimintaa, esimerkiksi yhteisön tuloksellisuutta ja taloudellista asemaa. Konsernivalvonta tarkoittaa myös valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista ja konserniohjeen noudattamista tytäryhteisöissä. (Harjula & Prättälä 2007, 259.)

Kunnanvaltuusto ei kuulu konsernijohtoon, vaan valtuuston roolista säädetään kuntalaissa erikseen. Lain mukaan kunnanvaltuuston tulee päättää kunnan omien tavoitteiden lisäksi koko kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista. (Kuntalaki 519/2007, 2. luku, 13 §.)

Valtuuston asettamat strategiset tavoitteet ohjaavat konsernijohtoa, kunnan edustajia eri yhteisöissä sekä tytäryhteisöjä. Tytäryhteisöjen toimielimiä ne eivät kuitenkaan sido oikeudellisesti, mutta ohjaavat niitä tavoitteenasettelussa ja ovat suosituksenluonteisia, omistajan kannanottoja. Osakeyhtiön toimitusjohtajan ja muiden toimielinten jäsenten vastuut ja velvollisuudet määräytyvät osakeyhtiölain mukaan. Seuraavalla sivulla kuvio 4 selkeyttää ja rajaa kunnan toimielinten ja kunnallisen osakeyhtiön toimielinten tehtäviä ja vastuita kuntakonsernissa. (Harjula & Prättälä 2007, 181, 259.)



KUVIO 4. Konsernijohtoon ja yhtiön johtoon vastuut ja velvollisuudet (Niskakangas ym. 2007, 12–13).

Kunnan järjestäessä toimintaansa yhtiömuodoissa kuntalain säätelemät hallinnolliset ohjauskeinot eivät ole suoraan soveltuvia ohjaamaan yhtiöitä. Osakeyhtiön tai sen omistajien sitouttaminen kuntakonserniin voi tapahtua muun muassa seuraavien keinoin:

- yhtiöjärjestyksellä
- konserniohjeella
- ohjeiden annolla kunnan edustajille tytäryhteisössä
- yhtiökokouksen päätöksillä
- hallituksen valinnalla

- sopimuksilla, koskien esim. rahoitusta tai hankintoja
- osakassopimuksella. (Suomen Kuntaliitto 2005, 4.)

2.4.2 Konserniohje omistajaohjauksen välineenä

Tärkeä väline kunnalle tytäryhteisöjensä ohjaamiseen on konserniohje. Konserniohje valmistelee konserniohjeet, jonka tarkoituksena on antaa koko kuntakonsernille toimintaohjeet ja -periaatteet sekä täsmentää kunnan asemaa konsernin johtajana. Konsernijohtajan valmisteleva konserniohje on hyväksyttävä kunnanvaltuustossa. (Suomen Kuntaliitto 1997.)

Konserniohje on luonteeltaan välillinen ja se koskee niin kuntaa kuin sen tytäryhteisöjäkin. Konserniohjeessa määritellään ne menettelytavat, joilla omistajaohjaus tapahtuu. Johtamisen, ohjauksen ja seurannan lisäksi konserniohje määrittelee konsernitasolla tehtävästä yhteistyöstä muun muassa rahoituksen ja hankintojen järjestämisestä, sijoitustoiminnasta, riskien hallinnasta sekä henkilöstöasioista. Konserniohjeessa ohjeistetaan yleensä myös konsernitalinpäätöksen laadinnan periaatteista ja raportoinnista sekä tilintarkastuksen periaatteista. (Suomen Kuntaliitto 1997.)

Lisäksi konserniohjeeseen voidaan sisällyttää kunnan ja sen tytäryhteisöjen toiminta-ajatuksat. Tällöin kunnan toiminta-ajatuksen sisältö tulee tunnetuksi tytäryhteisöissä, jotka omalta osaltaan toteuttavat sitä. Tytäryhteisöjen toiminta-ajatuksat taas ohjaavat tytäryhteisöjen johtoa päätöksenteossa ottaen huomioon omistajien odotukset toiminnan suhteen. (Suomen Kuntaliitto 1997.)

Konserniohjeen tarkoituksena on yhteisöjen ohjauksen yhtenäisyys, toiminnan läpinäkyvyyden lisääminen, yhteisöiltä saadun tiedon laadun paraneminen sekä tiedonkulun tehostaminen. Lisäksi konserniohjeen tavoitteena on luoda kunnan tavoitteiden mukaiset menettelytavat kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen omistajaohjaukselle. (Suomen Kuntaliitto 2005, 10.)

Tytäryhteisöissä konserniohjeet suositellaan vietävän käsiteltäviksi ja hyväksyttäväksi yhteisön yhtiökokouksessa ja hallituksessa sekä varmistua siitä, ettei konserniohje ole ristiriidassa yhteisöä koskevan pakottavan lainsäädännön tai voimassa olevan yhtiöjärjestyksen kanssa. Konserniohje täydentää lakisääteisiä menettelytapoja ja kuntakonsernissa hyväksyttyä ohjetta tulee noudattaa konserniin kuuluvissa yhteisöissä, jollei pakottava lainsäädäntö tai yhtiöjärjestys toisin määrää. (Suomen Kuntaliitto 2005, 11–12.)

Seuraavassa luvussa käsitellään kuntakonsernin raportointia. Pääasiallisesti keskitytään kunnan konsernitilinpäätökseen, tytäryhteisöjä koskeviin velvoitteisiin osana kunnan konsernitilinpäätöstä sekä kuntakonsernin tilintarkastukseen.

3 KUNTAKONSERNIN RAPORTOINTI

3.1 Kunnan konsernitilinpäätös

Kunnan, joka kuntalain 16 a §:n mukaisella tavalla muodostaa tytäryhteisöineen kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Kunnan on laadittava konsernitilinpäätös, jos sillä on yksi tai useampia tytäryhteisöjä. (Kuntalaki 519/2007, 8. luku, 68 a §.)

Aiemman, vuonna 1997 voimaan tulleen, kuntalain säännöksen mukaan kunnilta ei edellytetty täydellistä konsernitilinpäätöstä. Kunnat ovat tällöin olleet velvollisia laatimaan ainoastaan konsernitaseen liitetietoineen kuntalain 68.4 §:n säännöksen mukaan. Konsernitaseen laatimista koskeva säännös on noudattanut soveltuvin osin kirjanpitolakia. Säännös kumottiin samalla kun vuonna 2007 kuntalakiin tuli lisäys, 68 a §, konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, jossa konsernitilinpäätöksen sisältöä laajennettiin. (Harjula & Prättälä 2007, 532.)

3.1.1 Konsernitilinpäätöksen sisältö

Konsernitilinpäätöstä koskeva säännös tuli osaksi uudistettua kuntalakia samalla kun siihen lisättiin kuntakonsernin sekä konsernijohdon määritelmät. Nykyisin kuntakonsernin tulee laatia kuntalain 68 a §:n mukainen täydellinen konsernitilinpäätös, joka sisältää konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman sekä niiden liitetiedot. Täydellinen konsernitilinpäätös näyttää kuntakonsernin taloudellisen aseman ja toiminnan tuloksen siten kuin yhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. (Kuntalaki 519/2007, 8. luku, 68 a §.)

Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma saadaan kuitenkin jättää laatimatta, jos kunnalla ei ole liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä, eikä tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta ole merkittävä. Tytäryhteisöjen merkittävyyden rajat ovat seuraavat:

- tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai vastaava tuotto päättäneeltä tai sitä edeltäneeltä tilikaudelta on yli 200 000 €
- tytäryhteisöjen yhteenlasketut tasearvot päättäneeltä tai sitä edeltäneeltä tilikaudelta on yli 1/3 kuntakonsernin päättynyttä tilikautta edeltäneen tilikauden tasearvosta. (Kuntalaki 519/2007, 8. luku, 68 a §.)

Kunnan konsernitilinpäätös tulee laatia kunnan ja sen tytäryhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Edellä mainittujen lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa kuntayhtymät, joissa kunta on jäsenenä sekä kunnan ja tytäryhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta ja oman pääoman muutoksesta. Lisäksi konsernitilinpäätökseen sisällytetään kuntakonsernin rahoituslaskelma. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2009a, 11.)

Uutta konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta koskevaa säännöstä sovellettiin kunnissa ensimmäisen kerran vuonna 2009 laadittaessa vuoden 2008 tilinpäätöstä ja toimintakertomusta. Uudistusta on perusteltu muun muassa kunnanvaltuuston ja kunnan johdon mahdollisuuksilla ohjata ja johtaa kuntakonsernia paremmin, oikean ja riittävän kokonaiskuvan saamiseksi kunnan taloudesta ja toiminnasta sekä kuntakonsernien ja kuntakonsernin eri tilikausien välisen vertailtavuuden parantumisella. (Säilä ym. 2008, 47.)

3.1.2 Konsernitilinpäätöksen eliminointi- ja yhdistelykirjaukset

Asianmukaisesti laaditulla konsernitilinpäätöksellä näytetään oikea ja riittävä kuva kuntakonsernin taloudellisesta kokonaisuudesta myös siinä tilanteessa, jossa kunta on siirtänyt palvelutuotantoaan ja vastuita merkittävässä määrin tytäryhteisöilleen. Kokonaiskuvan saamiseksi ei riitä ainoastaan konserniyhteisöjen tilinpäätösten yhteenlaskeminen eikä kunnan ja tytäryhteisöjen erilliset tilinpäätökset. Tärkeät ja keskeiset seikat on otettava huomioon laadittaessa konsernitilinpäätöstä. Oleellisia ovat esimerkiksi sisäisten erien ja omistusten eliminointi sekä olennaisten erilaisten laskentaperiaatteiden oikaisut yhdenmukaisiksi. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2009a, 9.)

Konsernituloslaskelma liitetietoineen osoittaa kuntakonsernin tulorahoituksen riittävyyden ja toiminnan taloudellisen tuloksen. Konsernituloslaskelmaa laadittaessa on kuitenkin tehtävä seuraavat oikaisut ja eliminoinnit, jotta kuntakonsernin tilikauden tulos osoitetaan oikein:

- sisäisten tuottojen ja kulujen sekä sisäisen voitonjaon vähennys
- taseisiin aktivoitujen olennaisten sisäisten katteiden tilikauden muutosten huomiointi
- muiden kuin konserniyhteisöjen omistus tytäryhteisöjen tuloksesta merkitty omaksi eräkseen konsernituloslaskelmassa
- osuus osakkuusyhteisöjen tuloksesta merkitty omalle rivilleen konsernituloslaskelmassa ja saadut osingot tai voitto-osuudet on vähennetty. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 10.)

Konsernitase liitetietoineen osoittaa kuntakonsernin taloudellisen aseman selvittämällä kunnan ja tytäryhteisöjen varat, velat ja vastuut muille kuin konserniyhteisöille. Konsernitasetta laadittaessa on tehtävä seuraavat oikaisut ja eliminoinnit, jotta kuntakonsernin oma pääoma osoitetaan oikein:

- keskinäisten saamisten ja velkojen vähennys
- taseisiin aktivoitujen olennaisten sisäisten katteiden vähennys
- keskinäisten omistusten vähennys
- muiden kuin konserniyhteisöjen omistus tytäryhteisöissä merkitty omana eränään konsernitaseessa
- osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenon tai hankintamenojäännöksen lisäys tai vähennys konsernituloslaskelmaan merkityllä osuudella tilikauden tuloksesta sekä kuntakonsernin omistusosuutta vastaava osuus oman pääoman muutoksesta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 10.)

Konsernin rahoituslaskelmalla tarkoitetaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen rahavirtoja käsittävää laskelmaa, joka osoittaa kuntakonsernin varojen hankinnan sekä niiden käytön tilikauden aikana. Rahoituslaskelma johdetaan konsernituloslaskelmasta, kahden viimeisimmän tilikauden konsernitaseista sekä niitä täydentävistä tiedoista. Laadittaessa konsernin rahoituslaskelmaa huomioidaan konsernitulos-

laskelmaan ja -taseeseen tehdyt eliminointi- ja yhdistelykirjaukset. Konsernin rahoituslaskelman laatimiseen on olemassa kaksi laadintatapaa, joista jälkimmäistä on suositeltu käytettäväksi kuntakonserneissa, sillä perusteella, että kaikki kuntakonserniin kuuluvat yhteisöt eivät aina ole velvollisia laatimaan rahoituslaskelmaa tilinpäätöksessään. Konsernin rahoituslaskelma voidaan siis laatia seuraavilla tavoilla:

1. yhdistelemällä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen rahoituslaskelmat, huomioiden sisäisten erien eliminointikirjaukset
2. käyttämällä konsernituloslaskelmaa ja -tasetta sekä eräitä niitä täydentäviä tietoja. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 10.)

Liitetietojen laatimisessa kunnan tilinpäätöksessä noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia ja -asetusta koskien tilinpäätöksen liitetietoja. Kuntakonsernin tilinpäätöksen liitetiedot laaditaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen liitetietojen yhdistelmänä. Lisäksi konsernitilinpäätöksen liitetietoihin yhdistellään sellaisen kuntayhtymän liitetiedot peruspääoman mukaisessa suhteessa, jossa kunta on jäsenenä. Liitetiedoissa otetaan huomioon konsernitilinpäätöstä laadittaessa tehdyt eliminoinnit ja oikaisut. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 17.)

3.1.3 Tytäryhteisöjen tiedonantovelvollisuus

Tytäryhteisöillä on kuntalain nojalla velvollisuus antaa kunnanhallitukselle tarpeelliset tiedot kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseksi sekä toiminnan tuloksen laskemiseksi (Kuntalaki 519/2007, 8. luku, 70 §). Säännös vastaa osakeyhtiölain tytäryhteisön tiedonantovelvollisuus -säännöstä. Kuntalaissa ei ennen tunnettu tiedonantovelvollisuutta koskevaa säännöstä, mutta se lisättiin siihen samassa yhteydessä kun säädettiin velvollisuus laatia täydellinen konsernitilinpäätös konsernitaseen laatimisen sijaan. (Harjula & Prättälä 2007, 538.)

Säännös tiedonantovelvollisuudesta velvoittaa tytäryhteisöjä luovuttamaan tase liitetietoineen ja muitakin tilinpäätöslaskelmia sekä niiden liitetietoihin liittyvät tiedot kunnalle. Laajennettu säännös kuitenkin velvoittaa tytäryhteisöjä antamaan muitakin kuin tilinpäätösasiakirjoihin sisältyviä tietoja. Tietojen tärkeyden ja tie-

donantovelvollisuuden laajuuden voidaan ajatella riippuvan kuntalain säännöksen perusteella: onko tieto kuntakonsernin taloudellisen aseman tai toiminnan tuloksen kannalta merkittävä. Tällaisia tärkeitä ja merkittäviä tilinpäätökseen sisällyttämiä tietoja voivat olla esimerkiksi tytäryhteisön tilinpäätöksen laatimisen jälkeen realisoitunut, määrältään suuri luottotappio tai vahingonkorvausvastuu. (Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto 2009a, 12.)

3.1.4 Konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteet

Kunnan konsernitilinpäätös laaditaan siten, että noudatetaan jatkuvasti samoja periaatteita sekä siten, että kuntakonsernin tulos ja taloudellinen asema esitetään kuin kunta ja sen tytäryhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6. luku, 4 §, 7 §).

Kunnan tilikausi on kalenterivuosi, joten myös konsernitilinpäätös tulee laatia samalle ajalle (Kuntalaki 519/2007, 8. luku, 68 §). Konsernituloslaskelma ja -rahoituslaskelma laaditaan kalenterivuotta vastaavaksi tilikaudeksi ja konsernitase vuoden viimeiselle päivälle. Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen tilikausi tulee olla yhdenmukainen kunnan tilikauden kanssa, mikäli se on mahdollista. Kunnan tilinpäätöskokonaisuus on laadittava tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä, tilintarkastus on tehtävä toukokuun loppuun mennessä ja valtuuston on hyväksyttävä tilinpäätös kesäkuun loppuun mennessä. (Harjula & Prättälä 2007, 529, 532.)

Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen sekä kuntayhtymien tilinpäätökset tulee yhdistelyvaiheessa aina muuttaa kunnan tilinpäätösperiaatteiden mukaisiksi. Epäolennaiset eroavaisuudet saadaan kuitenkin jättää muuttamatta yhdenmukaisiksi, jos tilinpäätösperiaatteiden yhtenäistäminen on tarpeetonta kuntakonsernin oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tällaisessa tapauksessa on kuitenkin annettava perusteltu selostus konsernitilinpäätöksen liitetietona. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6. luku, 2 §; Kirjanpitoasetus 1336/1997, 4. luku, 2 §.)

Kunnan konsernitilinpäätös laaditaan ja esitetään yleispiirteisemmin kuin kirjanpitoasetuksen mukaiset ohjeet konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Syynä yleispiirteisempään esitystapaan ovat olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteen noudattaminen sekä kuntien erilainen asema omistuksen, voitonjaon ja verotuksen suhteen verrattuna yrityksiin. Kunnan konsernitilinpäätösinformaation tavoitteena on parantaa kuntakonsernien välistä vertailua sekä kuntakonsernin eri tilikausien vertailua. Tavoitteena ei siis ole tukea sijoittajia päätöksenteossa, eikä voitonjaolla ja taloudellisella asemalla ole vastaavaa merkitystä, kuin esimerkiksi osakeyhtiöissä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 17.)

Kuntakonsernin ja siihen yhdisteltävien yhteisöjen tilinpäätöksen kannalta on tärkeää kirjanpitoon merkityn tiedon olennaisuus. Kunnan tulee konsernitilinpäätöksen laadintaohjeissaan määritellä ne periaatteet, jotka on otettava huomioon arvioitaessa olennaisuutta. Nämä periaatteet ohjaavat konsernitilinpäätöstä valmisteltaessa esimerkiksi yksittäisten erien mukaan ottamista ja jaksotusten tekemistä. Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön yhdistely kunnan konsernitilinpäätökseen voidaan tehdä, kun yhteisön tilinpäätös on käsitelty ja hyväksytty yhteisön hallituksessa. Allekirjoitetut, viralliset tilinpäätöslaskelmat ja muu haluttu aineisto on kuitenkin toimitettava kunnan konsernitilinpäätösaineistoon. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009a, 17.)

3.1.5 Kuntakonserni kunnan toimintakertomuksessa

Kunnan toimintakertomusta koskevaa kuntalain säännöstä täydennettiin vuonna 2007 kuntakonsernin määritelmän ja täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuuden lisäyksien yhteydessä. Kuntalain mukaan toimintakertomuksessa on annettava selvitys, miten valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ovat toteutuneet kunnan ja kuntakonsernin toiminnassa. Lisäksi on annettava olennaisia talousasioihin liittyviä tietoja, jotka eivät käy ilmi kunnan tai kuntakonsernin taseesta, tuloslaskelmasta tai rahoituslaskelmasta. (Kuntalaki 519/2007, 8. luku, 69 §.)

Toimintakertomuksen sisällön on pääasiassa käsiteltävä kunnan ja kuntakonsernin taloudellisia tietoja. Toimintakertomuksen tarkoitus on tyydyttää valtion viranomaisten tietotarpeet koskien kunnan tilikautta. Lisäksi on annettava kunnan asukkaille ja sidosryhmille selkeä kuva kunnan ja kuntakonsernin talouden ja toiminnan kehityksestä. (Harjula & Prättälä 2007, 536.)

Toimintakertomuksessa esitetään yhdistelmä konsernitilinpäätökseen sisältyvistä yhteisöistä. Yhdistelmästä tulee selvitä tytäryhteisöjen lukumäärät yhteisötyypeittäin ja toimialoittain sekä kuntayhtymien, osakkuusyhteisöjen ja muiden omistusyhteisöjen lukumäärät. Yhdistelmässä ilmoitetaan myös yhdisteltyjen ja yhdistelemättä jätettyjen yhteisöjen lukumäärät. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009b, 30.)

Toimintakertomuksesta pitää selvitä, miten konserniohjaus on järjestetty kunnassa. Järjestämisen lisäksi selkoa annetaan omistajaohjauksen tavoitteista, joita kunta on tytäryhteisöilleen asettanut sekä taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta kuntakonsernin toiminnassa. Lisäksi on kerrottava konserniohjauksen piiriin kuuluvien tytäryhteisöjen seurannan ja raportoinnin vastuusta konsernijohdossa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009b, 31.)

Olennaisista kuntakonsernia koskevista tapahtumista on annettava tietoa toimintakertomuksessa, jos ne eivät suoraan selviä konsernitilinpäätöksestä. Tällaisia merkittäviä asioita ovat esimerkiksi: olennaiset muutokset tytäryhteisöjen omistus- tai äänivallassa, muutokset tytäryhteisöjen liiketoiminnassa tai toimialassa sekä merkittävät tytäryhteisöjen investointihankkeet. Konsernin kannalta tärkeät tapahtumat selvitetään toimintakertomuksessa, vaikka ne olisivat tapahtuneet vasta tilikauden päättymisen jälkeen. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009b, 31–32.)

Kunnanhallituksen on toimintakertomukseen selvitettävä konsernivalvonnan järjestämisestä kunnassa. Kunnanhallituksen on esitettävä miten konsernivalvonta on järjestetty, onko siinä ilmennyt puutteita tai virheitä tilikauden aikana ja miten ilmenneet puutteet ja virheet korjataan sekä miten konsernivalvontaa ollaan kehit-

tämässä voimassa olevalla suunnittelukaudella. Lisäksi selkoa on tehtävä seuraavista konsernivalvonnan kohdealueista:

- toimivallan ja -vastuunjako konserniohjauksessa
- ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä
- konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi
- tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuus ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi
- keskitettyjen konsernitoimintojen käyttö
- konsernipalveluiden käyttö ja siirtohinnoittelun kustannusvastaavuus
- riskienhallintajärjestelmän toimivuus tytär- ja osakkuusyhteisöissä. (Kirjanpitolaus kunnan kuntajaosto 2009b, 32–33.)

Kunnan toimintakertomuksessa näytetään myös konsernituloslaskelma, konsernitase ja konsernin rahoituslaskelma sellaisessa muodossa ja sellaisella tarkkuudella, jotta konsernitalinpäätöksen tunnusluvut pystytään niistä laskemaan. Konsernin tunnusluvut lasketaan samoilla kaavoilla kuin kunnan omat tunnusluvut. Toimintakertomuksessa esitetään kuntakonsernin tunnuslukuja, jotta pystytään osoittamaan kuntakonsernin tulorahoituksen riittävyys, taloudellinen tulos, varojen hankinta ja niiden käyttö, taloudellinen asema sekä oma pääoma. Laskennallisten konsernin tunnuslukujen yhteydessä on suositeltava ilmoittaa myös kunnan ja sen tytäryhteisöjen keskimääräinen henkilöstön lukumäärä yhteensä. (Myllyntaus & Suorto 2008, 20–21, 32.)

3.2 Tilintarkastus kuntakonsernissa

Kuntakonsernin ja konsernijohtoon määritelmien lisääminen kuntalakiin sekä konsernitalinpäätöksen sisällön laajentuminen on lisännyt myös kunnan tilintarkastajan tehtäviä. Kunnan konsernitalinpäätöstä tarkastettaessa noudatetaan samoja tarkastuskäytäntöjä kuin kunnan ja kuntayhtymän talinpäätöksessä. (Kietäväinen & Prättälä 2007.) Kunnan tilintarkastajan tehtävät on määritelty kuntalain 73 §:ssä. Kuntakonsernin näkökulmasta ja kuntalain mukaan tilintarkastajien tehtävänä on tarkastaa sekä konsernitalinpäätöksen oikeellisuus että sisäisen valvonnan ja kon-

sernivalvonnan järjestämisen asianmukaisuus. (Kuntalaki 519/2007, 9. luku, 73 §.)

Kunnan yhden tai useamman tilintarkastajan valitsee kunnanvaltuusto kuntalain 72 §:n mukaan. Tilintarkastaja toimii kunnassa virkavastuulla ja tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajalautakunnan hyväksymä (JHTT) henkilö taikka yhteisö. Tilintarkastajan kausi kunnan tilintarkastajana kohdistuu samalle ajalle kuin kunnanvaltuuston toimikausi. (Kuntalaki 519/2007, 9. luku, 72 §.)

Kunnanvaltuusto valtuuttaa toimikautensa ajaksi tarkastuslautakunnan valmistelemaan ja arvioimaan kunnan hallintoa ja taloutta. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on myös huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta. (Kuntalaki 519/2007, 9. luku, 71 §.)

Tilintarkastajan on annettava oma arvionsa kunnan konsernitilinpäätöksen oikeellisuudesta ja tietojen riittävydestä (Kuntalaki 519/2007, 9. luku, 73 §). Sen tulee myös varmistaa, että kaikki konserniin kuuluvat yhteisöt ovat yhdistelty konsernitilinpäätökseen ja, että yhdistelyt ovat tehty oikein, tarvittavilla tiedoilla. Kunnan konsernitilinpäätöstä tarkastettaessa tilintarkastaja käy läpi muun muassa keskinäisten omistusten eliminoinnit, konsernin sisäisten erien täsmäytykset ja eliminoinnit sekä laskentaperiaatteiden yhdenmukaisuuden. (Lakonen 2008, 1–2.)

Tilintarkastuslakia sovelletaan kunnan määräysvallassa oleviin osakeyhtiöihin kirjanpitolaissa tarkoitetun kirjanpitovelvollisen yhteisön tai säätiön tilintarkastukseen (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1. luku, 1 §). Tilintarkastuslain mukaan tytäryhtiön on valittava vähintään yksi emoyhtiön tilintarkastaja (Tilintarkastuslaki 459/2007, 2. luku, 6 §). Kuntalaissa ei kuitenkaan ole säädelty kuntakonsernin tilintarkastuksesta, vaan tilintarkastuslain säännöksiä sovelletaan konserniyhteisöihin. Kuntalaki ei myöskään edellytä kunnan vastuullisen tilintarkastajan valitsemista tytäryhtiön tilintarkastajaksi. Konserniohjeella tai yhtiökokousedustajalla kunta voi kuitenkin velvoittaa tytäryhteisönsä valitsemaan saman tilintarkastajan kuin emoyhteisöllä. (Lakonen 2008, 1.)

Kunnan tytäryhteisöjen tilinpäätöksiä kunnan tilintarkastaja ei siis tarkasta, mikäli häntä ei ole valittu tytäryhteisön tarkastajaksi. Kuitenkin saman tilintarkastajan käyttäminen koko kuntakonsernissa on perusteltua ja järkevää kunnan konsernitalinpäätöksen yhtenäisyyden kannalta. Tällöin tarkastaja on saanut yhdisteltäviin yhteisöihin sekä niiden tilinpäätöksiin ja laskelmiin hyvän tuntuman ja tärkeät taustatiedot. Nämä asiat tulisi ottaa huomioon kunnan tarkastuslautakunnan kilpailuttaessa ja suunnitellessa kunnan ja sen tytäryhteisöjen tilintarkastusta. (Lakonen 2008, 2.)

Seuraavassa luvussa käsitellään tutkimuksen empiirinen osa, jossa selvitetään case-yrityksen raportointia omistajakuntaan päin sekä omistajakunnan ohjausta tytäryhteisöön päin. Lisäksi perehdytään tarkemmin konsernitalinpäätöksen ja konsernin sisäisten erien raportoinnin vaatimuksiin tytäryhteisöiltä.

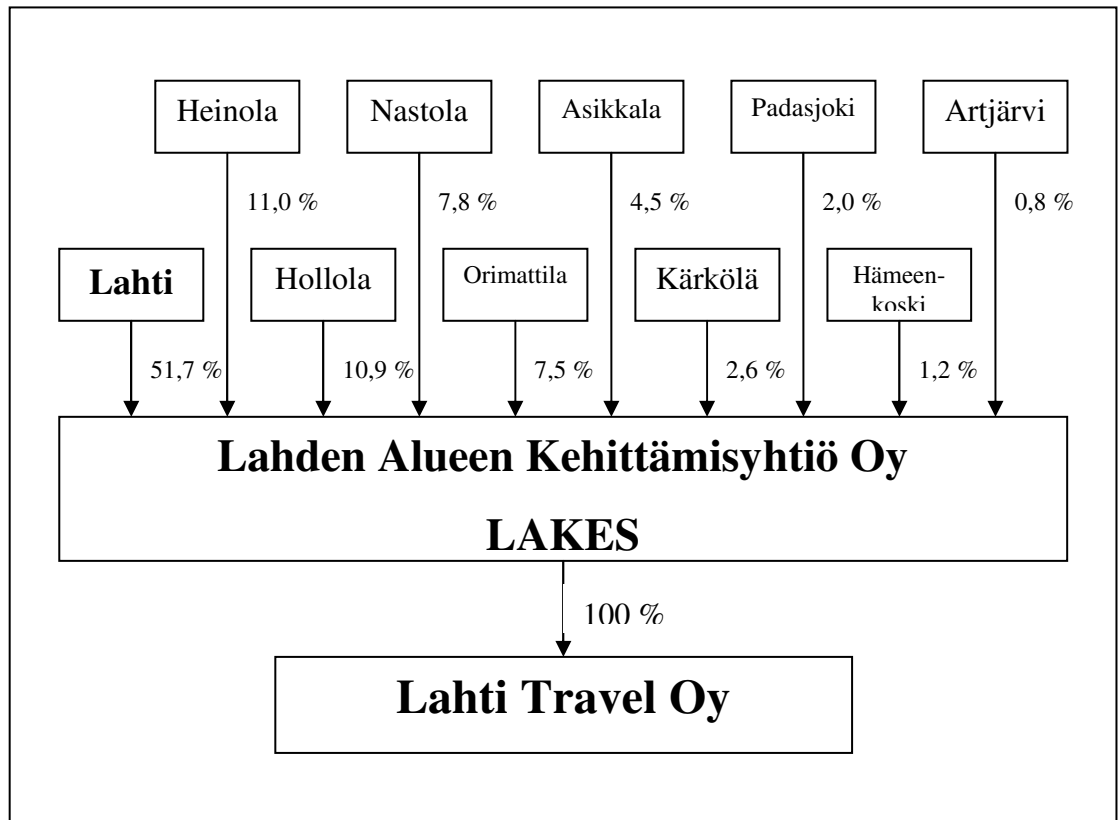
4 LAHTI TRAVEL OY OSANA LAHTI-KONSERNIA

4.1 Lahti Travel Oy

Lahti Travel Oy on seudullinen matkailuorganisaatio, joka vastaa Lahden seudun matkailupalveluiden myynnistä, markkinoinnista sekä matkailuneuvonnasta. Yhtiön oma matkailupalveluiden myyntitoiminta on keskittynyt tapahtumamajoitukseen, kokous- ja kongressipalveluihin sekä ryhmäretkiin. Yhtiön toiminta-alueena ovat yhdeksän seudun kuntaa: Lahti, Heinola, Hollola, Nastola, Orimattila, Asikkala, Padasjoki, Hämeenkoski ja Artjärvi, missä sijaitsevien matkailualan yritysten kanssa Lahti Travel Oy tekee tiiviisti yhteistyötä sekä toimii yritysten keskitettynä myynti- ja markkinointikanavana. (Lahti Travel Oy 2010; Mylläri 2010.)

Lahti Travel Oy on perustettu vuonna 2003 ja se yhdistettiin Lahden Matkailun kanssa vuonna 2005. Vuonna 2008 Lahti Regional Convention Bureau (LRCB) liitettiin osaksi Lahti Travel Oy:tä. LRCB markkinoi toiminta-aluetta kongressi- ja kokouskohteena sekä kansainvälisten tapahtumien järjestämispaikkana. (Mylläri 2010.)

Lahti Travel Oy:n on alusta lähtien omistanut 100 %:sesti Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy - LAKES, jonka taas omistaa 10 kuntaa Lahden seudulta, suurimpana omistajanaan Lahden kaupunki. Tämän omistuksen kautta myös Lahti Travel Oy kuuluu Lahti-konserniin. Seuraavalla sivulla kuviossa 5 esitellään LAKES-konserni, sen omistajakunnat sekä omistusosuudet. (Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy – LAKES 2010.)



KUVIO 5. LAKES-konserni vuonna 2010 (Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy – LAKES 2010).

Lahti Travel Oy:ssä työskentelee vakituisesti yhdeksän henkilöä, joiden lisäksi yhtiössä on ympäri vuoden opiskelijoita harjoitteluissa sekä kesäisin kesätyöntekijöitä. Yhtiön toimitilat sijaitsevat Lahden ydinkeskustassa, jossa myös matkailuneuvonta toimii. Vuoden 2009 liikevaihto oli 2,7 miljoonaa euroa ja vuoden 2008 liikevaihto oli 2,2 miljoonaa euroa. (Mylläri 2010.)

4.2 Lahti-konserni

Lahti-konserni muodostuu Lahden kaupungista eli emoyhtiöstä taseyksiköineen, tytäryhteisöistä eli kaupungin kokonaan omistamista yhtiöistä sekä muista yhteisöistä ja säätiöistä, joissa kaupungilla on määräysvalta. Tämän lisäksi konserniin kuuluu osakkuusyhtiöitä eli yhteisöjä ja säätiöitä, joissa kaupungilla on 20–50 %:n

omistusosuus ja enintään puolet osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä taikka rahoitusosuuden kautta huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa. (Lahden kaupungin konsernipalvelut 2009, 1.) Lahti-konsernin vuoden 2009 konsernitilinpäätökseen on yhdistelty 32 tytäryhteisöä ja lisäksi 6 kuntayhtymää, joissa Lahden kaupunki on jäsenenä. Liitteessä 1 kuvataan Lahden kaupungin konsernirakennetta ja omistusosuuksia kaupungin omistamissa yhtiöissä vuonna 2010. (Lahden kaupunki 2010a.)

Lahden kaupunki on perustettu vuonna 1905 ja asukasluku kaupungissa oli vuoden 2009 lopussa 100 833 asukasta (Lahden kaupunki 2010b). Lahden kaupungin tavoitteena on olla kansainvälisen laadun, muotoilun ja ympäristöosaamisen keskus, jonka asukkaat ovat tyytyväisiä ja arvostavat niin itseään kuin kaupunkiaan. Lahti-konsernin toiminta-ajatuksena on yhteiskunnallista oikeudenmukaisuutta edistäen kehittää ja ylläpitää sellaista elinympäristöä, jossa halutaan asua, tehdä työtä ja yrittää. (Lahden kaupungin konsernipalvelut 2009, 1.)

4.3 Lahti Travel Oy:n raportointi Lahden kaupungille

Lahden kaupunginvaltuustossa tehtiin 9.11.2009 päätös Lahti-konsernin omistajapoliittisista linjauksista vuosille 2009–2012. Linjaukset on suunnattu 62 Lahti-konsernin konserniyhteisölle ja ne sisältävät yleisten ja yhteisökohtaisten linjausten lisäksi sekä omistusta koskevia strategisia linjauksia että pitkän aikavälin toiminnallisia tavoitteita. Samassa kokouksessa kaupunginvaltuusto muutti Lahti-konsernin konserniohjeen ajantasalle ja konserniohjetta täydennettiin hyvää hallintotapaa koskevalla ohjeella. (Lahden kaupunki 2010a.)

Lahti Travel Oy:tä sekä muita Lahti-konserniin kuuluvia tytäryhteisöjä velvoitetaan noudattamaan toimitaan Lahti-konsernin konserniohjeen sekä ”Hyvä hallinto- ja johtamistapa Lahti-konsernissa” -ohjeen toimintaohjeita. Annetut ohjeet tulee käsitellä ja hyväksyä tytäryhteisöä sitovaksi ylintä päätösvaltaa käyttävässä hallintoelimestä. Ohjeen ollessa ristiriidassa yhteisöä koskevan pakottavan lainsäädännön kanssa noudatetaan pakottavaa lainsäädäntöä ja ilmoitetaan havaitusta

ristiriidasta sekä konserniohjeen noudattamatta jättämisestä välittömästi Lahden kaupunginjohtajalle. (Lahden kaupungin konsernipalvelut 2009, 3–4.)

Seuraavissa alaluvuissa kytketään teoreettinen viitekehys käytännön toteutumiseen. Menetelmänä on käytetty teemahaastatteluja. Lahti Travel Oy:ssä on haastateltu toimitusjohtaja Essi Alaluukasta ja Lahden Talouspalveluissa konsernilaskenta-asiantuntija Asta Aaltoa. Lisäksi Lahti-konsernin muista konserniyhteisöistä on haastateltu Lahden Sibeliustalo Oy:n talouspäälikkö Niina Pyökkilehtoa sekä Lahti Aqua Oy:n talouspäälikkö Riitta Hännistä. Haastattelujen teema-alueet on eritelty liitteessä 2.

4.3.1 Ohjaus, valvonta ja raportointi

Lahti-konsernin toiminnan ylin päätöksentekuelin on kaupunginvaltuusto, joka hyväksyy konsernijohtamista koskevat yleiset tavoitteet ja toimintaperiaatteet, esimerkiksi tytäryhteisöjen toiminnan ja talouden tavoitteet sekä konserniohjeen. Kaupunginhallituksen tehtävänä on ohjata ja koordinoida Lahti-konsernin toimintaa ja taloutta sekä antaa tarvittaessa tytäryhteisöjä velvoittavia ohjeita. Kaupunginjohtaja vastaa Lahti-konsernin operatiivisesta johtamisesta ja seurannasta. (Lahden kaupungin konsernipalvelut 2009, 5–7.)

Toimialajohtajat johtavat toimialansa toimintaa sekä valvovat seurantavastuulleen määrättyjä tytäryhteisöjä kaupunginjohtajan johdolla. Toimialajohtajat päättävät myös seurantavastuulla olevien tytäryhteisöjen osalta edustajan määräämisestä tytäryhteisön yhtiökokoukseen. (Lahden kaupungin konsernipalvelut 2009, 8.)

Tarkastuslautakunta valmistelee tarkastusta koskevat asiat ja arvioi jälkikäteen valtuuston asettamien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista ja konserniohjauksen onnistumista. Tarkastuslautakunnalla on oikeus saada tarvitsemiaan selvityksiä tytäryhteisöjen toiminnasta ja tilinpäätöksistä sekä tutustua tytäryhteisöjen toimintaan ja tavoiteasetantaan. (Lahden kaupungin konsernipalvelut 2009, 9.)

Lahden kaupungin ohjaus ja valvonta toteutuu ja kohdistuu Lahti Travel Oy:hyn osittain suoraan ja osittain välillisesti emoyhtiön Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy:n - LAKESin kautta. Lahti Travel Oy on sitoutettu Lahti-konserniin konserniohjeella ja osakassopimuksella. Osakassopimus on tehty Lahden kaupungin ja LAKESin välille, mutta se koskee myös tytäryhtiötä, Lahti Travel Oy:tä. Konserniohje on käsitelty Lahti Travel Oy:tä perustettaessa ja tällöin on otettu huomioon, ettei se ole ristiriidassa yhtiöjärjestyksen eikä pakottavan lainsäädännön kanssa. Tuore konserniohje, vuodelta 2009, on toimitettu kaupungin toimesta Lahti Travel Oy:lle, mutta sitä ei ole vielä käsitelty eikä hyväksytetty yhtiön hallituksessa eikä yhtiökokouksessa. Lahti Travel Oy:llä ei ole suoraa kaupungin edustajaa yhtiökokouksessa eikä hallituksessa. Kaupunki on edustettuna LAKESin päättävissä elimissä ja LAKES omistajana Lahti Travel Oy:n elimissä ja tätä kautta kaupungin ohjaus kohdistuu myös Lahti Travel Oy:hyn. (Alaluukas 2010.)

Suoranaisia tavoitteita Lahden kaupunki ei ole asettanut Lahti Travel Oy:lle, mutta kaupungin budjettikirjaan on kirjattu Lahti Travel Oy:n hoitavan tiettyjä tehtäviä Lahden kaupungin osalta. Kaupungin tavoitteet näkyvät ja ne on asetettu LAKESin strategiassa. Lisäksi täsmällisempiä tavoitteita löytyy Lahden alueen kilpailukyky- ja elinkeinostrategiasta sekä Päijät-Hämeen matkailustrategiasta, jotka ovat osittain myös kaupungin alaisia asiakirjoja. Matkailua koskevia ja Lahti Travel Oy:n omassa toimissa huomioituja tavoitteita edellämainituissa strategioissa ovat muun muassa:

- matkailun kokonaishyödyn kehittyminen Päijät-Hämeessä
- uusien tapahtumien saaminen alueelle
- Venäjältä tulevien matkailijoiden yöpymisten määrän kaksinkertaistaminen Päijät-Hämeessä
- pääkaupunkiseudulta tulevien matkailijoiden määrän kasvaminen
- pääkaupunkiseudulla vierailevien kansainvälisten matkailijoiden vieraileminen myös Päijät-Hämeessä. (Alaluukas 2010; Päijät-Hämeen matkailustrategia 2010–2015.)

Lahti Travel Oy:n omaa, ensimmäistä strategiaa työstetään parhaillaan ja työstön aikana kuullaan omistajia, jotta saadaan heidän näkemyksensä ja odotuksensa Lahti Travel Oy:n toiminnalle. Valmistuessaan uusi strategia tullaan esittelemään Lahden kaupungille. (Alaluukas 2010.)

Lahden kaupunki kutsuu muutaman kerran vuodessa tytäryhteisöjensä edustajat omistajaohjaustyöryhmän kuultavaksi. Tilaisuudessa edustaja esittelee yhtiönsä toimintaa, jonka jälkeen keskustellaan vastaako toiminta konsernin tavoitteita. Lahti Travel Oy:ssä eivät kaupunki ja tarkastuslautakunta ole muutama vuoteen vierailleet, mutta yhtiön edustajan säännölliset käynnit omistajaohjaustyöryhmässä ovat osa tätä konserniyhtiöön ja sen toimintaan tutustumista sekä omistajaohjausta. (Alaluukas 2010.)

Raportointi Lahti-konsernille on muuttunut muutaman viime vuoden aikana todella paljon. Osavuosikatsausten ja tilinpäätöstietojen toimittaminen kaupungille on paljon täsmällisempää ja aikataulutetumpaa nyt, kun kaupunki on siirtynyt kokonaan uuteen raportointijärjestelmään. Osavuosikatsausten yhteydessä toimitetaan myös toimitusjohtajan katsaus. Osavuosikatsausten ja tilinpäätöksen lisäksi kaupungille toimitetaan LAKESin koostama yhteinen neljännesvuosiraportti. Raportissa on yhdistetty LAKESin, Lahti Travel Oy:n, Lahden alueen uusyrityskeskus ry:n ja Lahden tiede- ja yrityspuisto Oy:n selvitykset omista toimistaan, tavoitteistaan ja tavoitteiden toteutumisesta sekä taloustiedot. (Alaluukas 2010.)

Vuosittain kaupungille toimitetaan tietoja myös muutamista henkilöstöön liittyvistä asioista. Kaupunginjohtajalle ilmoitetaan vuoden lopussa konsernin tytäryhteisöjen toimitusjohtajien palkkatiedot sekä tiedot palkkaan rinnastettavista kuukausi- ja vuositason rahanarvoisista eduista. Lisäksi omistajapoliittinen toimikunta pyytää vuoden alussa selvityksen konserniyhtiöiden henkilöstöasioiden järjestämisestä, jossa kysytään muun muassa työterveydenhuollosta, työeläkevakuutuksesta ja työehtosopimuksesta. Erilaisten raporttien ja selvitysten laatiminen ja tietojen kerääminen sekä toimittaminen aikataulussa ovatkin konserniin kuulumisen työllistävän puoli. (Alaluukas 2010.)

Kaupungin yhtiöiden välinen yhteistoiminta on viime vuosina kehittynyt paljon, samoin vuorovaikutus. Esimerkkinä hyvästä yhteistyöstä on parhaillaan laadittava kaupungin kansainvälisyysstrategia, jota on tekemässä ihmisiä monista kaupungin tytäryhtiöistä ja eri organisaatioista. Lahti Travel Oy:ssä tehdään yhteistyötä muutamien kaupungin yhtiöiden kanssa, lähinnä koska se on toiminnallisesti luontevaa, ei niinkään kaupunkiomisteisuuden vuoksi. Toiminnallisia hyötyjä konserniin kuulumisesta Lahti Travel Oy:lle voidaan ajatella syntyvän esimerkiksi Lahden Sibeliustalo Oy:n sekä Lahden kaupungin sivistystoimen ja liikuntatoimen kanssa. Samaan konserniin kuuluessa yhteistyö on luontevaa ja esimerkiksi vastuiden ja kustannusten jaosta on helpompi sopia. (Alaluukas 2010.)

Hyötyjä konsernista syntyy myös kilpailutuksen ja erinäisten sopimusten kautta. Kaupungin kilpailuttamia hankintoja ja sopimuksia tytäryhteisöt voivat vapaasti hyödyntää ja näin ollen saada itselleen kustannussäästöjä. Lahti Travel Oy on hyödyntänyt näitä melko vähän, mutta paljon on tehty omia kilpailutuksia LAKES-konsernin sisällä ja tätä kautta saatu kustannussäästöjä. (Alaluukas 2010.)

Konkreettisin hyöty, joka Lahti Travel Oy:n näkökulmasta on syntynyt konserniin kuulumisen myötä, on liittyminen konsernitiliin. Yhtiön toiminta on kausipainoitteista ja vaihtelevaa, konsernitili mahdollistaa riittävän likviditeetin eri kausina. Konsernitili työllistää taloushallintoa päivittäin, sillä päivittäiset maksut tililtä on ilmoitettava Lahden kaupungin rahatoimistoon aamulla ja maksut on maksettava tililtä tiettyyn kellon aikaan mennessä, jonka jälkeen varat sijoitetaan. (Alaluukas 2010.)

4.3.2 Osavuositarkastukset ja konsernitilinpäätös

Lahti-konsernin konsernitilinpäätös sekä osavuositarkastukset laaditaan Lahden Talouspalveluissa, joka on perustettu 1.4.2007. Lahden Talouspalveluiden konsernilaskenta-asiantuntija Asta Aalto vastaa konsernin osavuositarkastusten ja tilinpäätöksen laadinnasta. Aalto on aloittanut Lahden Talouspalveluissa 1.8.2007 ja on alusta alkaen vastannut kaupungin konsernitilinpäätöksestä sekä ollut mukana uuden Basware Group Consolidation 7 -järjestelmän (GC7) sekä siihen liitetyn

kuntakonsernipaketin käyttöönotossa ja nykyisin sen kehittämisessä ja päivittämisessä. Nykyinen järjestelmä otettiin käyttöön kuntalakiin tulleen muutoksen myötä, joka velvoittaa kuntia laatimaan täydellisen konsernitilinpäätöksen. (Aalto 2010.)

Lahden kaupungin konsernitilinpäätökseen yhdistellään monenmuotoisia yhtiöitä, useilta erilaisilta toimialoilta: osakeyhtiöitä, kiinteistöosakeyhtiöitä, asunto-osakeyhtiöitä, säätiöitä ja kuntayhtymiä, joissa kaikissa on omat erilaiset erityispiirteensä ja lainsäädäntö. Oman haasteensa yhdistelemiseen tuo myös se, että yhteisöissä on käytössä erilaiset tilikartat sekä kirjanpito-ohjelmat. (Aalto 2010.)

Kaupungin 100 %:sesti omistamista ja liiketoiminnaltaan kaupungin talouteen oleellisesti vaikuttavista yhteisöistä yhdistellään konsernin osavuositarkastuksiin tuloslaskelman ja taseen tiedot. Pienemmät yhteisöt yhdistellään edelleen vahvistetun taseen lukujen mukaan. Osavuositarkastuksiin yhdisteltävät yhteisöt ovat kaikki syöttökäyttäjinä kaupungin GC7-järjestelmässä. Yhteisöt syöttävät neljännesvuosittain tietonsa suoraan kaupungin järjestelmän erilaisille syöttöpohjille, eikä näin ollen erillisiä Excel-taulukkoita enää tarvita. Pienimmät, osavuositarkastuksiin yhdistelemättömät yhteisöt ilmoittavat tilinpäätöstietonsa vielä taulukkomuodossa ja Aalto vie itse tiedot GC7-järjestelmään sekä tekee yhdistelykirjaukset. Nämä pienet yhteisöt, jotka yhdistellään ainoastaan tilinpäätökseen, tuottavat yhtiökokon huomioiden suhteessa enemmän työtä kuin isommat yhteisöt. (Aalto 2010.)

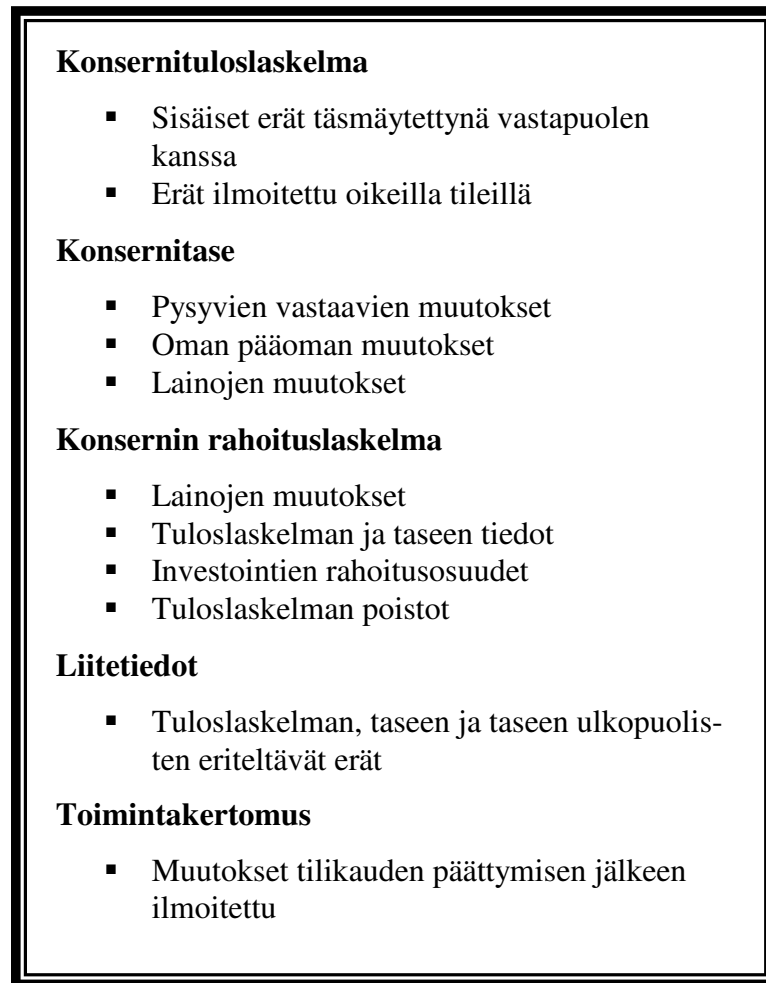
Osavuositarkastusten tekemisestä neljännesvuosittain on todella paljon apua ja se helpottaa valtavasti varsinaisen konsernitilinpäätöksen laatimista, vaikka se tuottaa myös työtä ja vaivaa eri osapuolille. Työ ja sen tuottama vaiva on kuitenkin vähäisempää, kun se on jaettu pitkin vuotta tasaisesti, eikä vain tilinpäätöshetkeen. Osavuositarkastusten tekeminen helpottaa kirjaus- ja jaksotuserojen sekä mahdollisten virheiden selvittämisen konserniin yhdisteltävien yhteisöjen välillä jo tilikauden aikana. Osavuositarkastusten tekeminen ja tietojen syöttäminen konsernitilinpäätösohjelmaan lisäävät myös rutiinia, jolloin esimerkiksi sisäisten erien täsmäyttäminen on huomattavasti helpompaa ja nopeampaa. (Aalto 2010.)

Konserniyhteisöjen kaupungille ilmoitettavien tietojen määrä on kasvanut huomattavasti täydellisen konsernitilinpäätöksen myötä. Aiemmin Lahden kaupungin konsernitilinpäätökseen kerättiin ainoastaan 31.12. päiväyksen taseen erät: ostovelat, myyntisaamiset, liittymismaksut, muut sisäiset erät sekä omistukset muissa yhteisöissä. Määrä oli tuolloin huomattavasti pienempi ja tekeminen helpompaa. Ensimmäisenä vuotena, kun uuden kuntalain mukainen konsernitilinpäätös tehtiin, ilmoitettavien tietojen määrä yllätti niin kaupungin kuin konserniyhteisötkin. (Aalto 2010.)

Seuraavalle sivulle kuvioon 6 on kerätty tärkeimmät erät, joita Lahden kaupunki tarvitsee konserniyhteisöiltään, jotta konsernitilinpäätöksen laatiminen onnistuu vaivattomasti ja konsernitilinpäätöksen tiedot ovat mahdollisimman oikein. Kuvion 6 tietojen lisäksi omistuksen eliminointia varten ilmoitetaan yhteisössä tapahtuneet omistusten muutokset. Jokaiseen tilinpäätökseen konserniin kuuluvat yhteisöt ilmoittavat seuraavat eriteltyt tiedot:

- 1 Lahden kaupungin omistusosuus tytäryhteisöstä
- 2 + Muiden omistusosuudet konserniyhteisöstä (yksilöitynä)
= Yhteisön osakepääoma / peruspääoma
- 3 Yhteisön omistukset muissa yhteisöissä (yksilöitynä)
= Osakkeet ja osuudet yhteensä. (Aalto 2010.)

”Yhteisön omistukset muissa yhteisöissä” -tietoja käytetään konsernin välittömän ja välillisen omistuksen laskemiseen. Edellä mainittujen tietojen ilmoittaminen on tärkeää, jotta konsernin omistusosuudet saadaan laskettua oikein. (Aalto 2010.)



KUVIO 6. Konserniyhteisöiltä tarvittavat tärkeimmät tiedot konsernitilinpäätökseen (Aalto 2010).

Konserniyhteisöiltä osavuositarkastuksiin ja vuositilinpäätökseen vaadittavien tietojen tarkkuustaso, luotettavuus ja saatavuus vaihtelevat yhteisöittäin. Aikataulullisesti konserniyhteisöiltä saadaan tiedot melkein aikataulun mukaisesti, kuntayhtymät ja tilitoimistojen asiakkaina olevat konserniyhteisöt ovat haasteellisimpia. Muutenkin kirjanpitoikäytäntö on joka paikassa erilainen, esimerkiksi kuntaapuolella kirjanpitoon halutaan viimeinenkin lasku, koska määrärahoja seurataan tarkasti, kun taas yksityisellä puolella jaksotetaan hyvin paljon arvion mukaan. Konserniyhteisöjen yhteyshenkilön tietotaito sekä halu yhteistyöhön merkitsee myös huomattavan paljon tehtäessä osavuositarkastuksia ja konsernitilinpäätöstä. Vuosi

vuodelta yhteistyö on sujunut paremmin ja sen myötä myös tilinpäätöksen tarkkuustaso on parantunut. (Aalto 2010.)

Pääsääntöisesti voidaan sanoa, että tieto tulee nopeiten, parhaiten ja tarkimmin niiltä yhteisöiltä, jotka yhdistellään osavuositarkastuksiin, mutta kuitenkin myös isoilla ja pienillä tytäryhteisöillä on eroavaisuutensa ilmoitettavien tietojen suhteen. Isoilla yhteisöillä on se etu pieniin nähden, että heillä on sekä paremmat resurssit että tehokkaammat järjestelmät, joita pystytään hyödyntämään ja joista tieto saadaan helposti, vaikka massa onkin suuri. Pienillä yhteisöillä on vähän tapahtumia, mutta rajallisesti aikaa ja resursseja. Tästä syystä pienien yhtiöiden tietojen tarkkuus ei välttämättä ole niin hyvä kuin suurempien. (Aalto 2010.)

Konserniyhtiöiden edustajat kokevat usein aikataulujen olevan erittäin tiukkoja. Liitteessä 3 nähdään osavuositarkastuksiin liittyvien erien ilmoittamisaikataulut vuonna 2010 ja liitteessä 4 konsernitilinpäätösaikataulu GC7-järjestelmän syöttökäyttäjille vuodelta 2009. Lahti Aqua Oy:ssä aikataulujen takia joudutaan katkaistamaan kausi liian aikaisin, jolloin väärälle kuukaudelle kirjautuu edelliselle neljännekselle kuuluvia menoja. Pyökkilehto Lahden Sibeliustalo Oy:stä tunnustaa myös aikataulun olevan tiukka ja toivoisikin sitä edes viikon pidemmäksi nykyisestä. Toisaalta hän myös ymmärtää, että ennen kuin koko prosessi on saatu valmiiksi kaupunginhallitukselle esitettäväksi, kauden päättymisestä on kulunut jo aikaa. (Hänninen 2010; Pyökkilehto 2010.)

Aalto valmistelee itse osavuositarkastuksiin ja konsernitilinpäätökseen liittyvät ohjeistukset niihin yhdisteltäville yhteisöille. Apuna hän käyttää Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston sekä Suomen Kuntaliiton ohjeita. Uuteen järjestelmään siirryttäessä Aalto lähetti neljännesvuosittain ohjeet konserniyhteisöille, mutta nykyisin riittää ohjeistaminen muutoksista ja konsernitilinpäätöksestä. Konsernissa tapahtuneista muutoksista Aalto pyrkii informoimaan konserniyhteisöjä välittömästi muutosten tapahtuessa. Aalto näkee ohjeiden antamisessa haasteena sen, että ohjeista saattaa jäädä jotain oleellista pois, koska hän on prosessissa itse niin sisällä ja useat asiat ovat hänelle liian itsestäänselvyksiä. Hän toivookin, että tytäryhteis-

söiltä tulisi enemmän palautetta laatimisprosessista ja -ohjeista, oli se sitten positiivista tai rakentavaa kritiikkiä. (Aalto 2010.)

Lahden Sibeliustalo Oy:n talouspäälikkö Niina Pyökkilehto pitää kaupungilta tulevaa ohjeistusta selkeänä ja ytimekkäänä. Hän ymmärtää monelle taholle hallinnoitavan ohjeistuksen haastavuuden, mutta ohjeistuksen yksinkertaisuudella on pärjätty melko hyvin. Äärimmäisen tärkeänä Pyökkilehto näkee kaupungin yhteyshenkilön, Asta Aallon, ammattitaidon, ystävällisyyden ja suhtautumisen asiaan, joten apua saa heti kun sitä tarvitsee ja lähestyminen häneen ongelman ilmaannuttua on helppoa. Lahti Aqua Oy:n talouspäälikkö Riitta Hännisenkin mukaan kaupungilta tuleva ohjeistus on riittävää.

Konserniyhteisöistä menee neljännesvuosittain raportit kaupunginhallitukselle ja -valtuustoon. Jokaisesta yhtiöstä halutaan tuloslaskelma ja tase lyhennettyinä, muutamia tunnuslukuja sekä toimitusjohtajan katsaus. Myös konsernitilinpäätös viedään kaupunginhallitukselle ja -valtuustoon. Talouden tarkastelu on yleisestikin painottunut peruskunnan tarkasteluun, koska kaupunkia ei vielä mielletä konserneiksi. Tämä tuottaa ongelman kaupunkien väliseen vertailuun. Esimerkiksi lehtien palstoilla voi olla erilaisia vertailevia tunnuslukuja eri kaupungeista, mutta missään ei mainita ovatko luvut vain kaupungin vai koko kuntakonsernin lukuja. Tunnusluku saattaa muuttua oleellisestikin riippuen onko kyseessä pelkän kaupungin vai koko konsernin tieto. (Aalto 2010.)

4.3.3 Lahti-konsernin sisäiset erät

Konsernituloslaskelmaa laadittaessa on tärkeää, että konsernin sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on eliminoitu. Konsernitasetta laadittaessa on tärkeää, että konsernin keskinäiset saamiset ja velat sekä konserniyhtiöiden taseisiin aktivoitunut vaihto- ja käyttöomaisuuden sisäiset katteet on vähennetty. Tilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen keskinäiset liiketapahtumat täsmäytetään sekä tuloslaskelman että taseen eristä, muun muassa ostot ja myynnit, ostovelat ja myyntisaamiset sekä lainat ja saamiset. Täsmäyttämisvastuu on aina myyjänä tai lainanantajana olevalla osapuolella. (Lahden Talouspalvelut 2009, 3.)

Lahti-konsernissa täsmäyttämisessä käytetään GC7-järjestelmän sisäisten erien täsmäytys -toimintoa niiden yhteisöjen kesken, jotka ovat syöttökäyttäjinä järjestelmässä. Sisäisten erien täsmäyttämisellä varmistetaan, että kaikki tapahtumat ovat kirjautuneet oikein myös vastapuolen kirjanpitoon ja että tulos on oikein ennen eliminointia. Jokaisen syöttökäyttäjän on itse verrattava lukuja vastapuolen lukuihin ja tehtävä tarvittavat korjaukset. Konsernin sisäisten täsmäytysten osalta on tärkeää löytää olennainen tarkkuus. Pääsääntönä täsmäyttämisessä on, että myyjän lukujen oletetaan olevan oikein ja ostajapuoli oikaisee kirjauksensa myyjän lukujen mukaisesti. (Lahden Talouspalvelut 2009, 3–4.)

Sisäisten erien täsmäyttämisessä aikataulussa pysyminen on tärkeää, koska se on koko prosessin lähtökohta. Sisäiset erät kannattaa syöttää järjestelmään jopa muutamaa päivää ennen määräpäivää, jotta myös täsmäyttämiselle eri osapuolten kesken jää aikaa. Sisäisten erien täsmäyttämiseen tuo haastetta esimerkiksi tytäryhteisöjen välitysmyynnit, jotka kulkevat tytäryhteisöjen kautta, mutta eivät ole tytäryhteisön omaa liikevaihtoa. Aalto toivoisi tytäryhteisöjen keskustelevan enemmän keskenään sisäisten erien täsmäytyshetkellä ja onkin huomannut, että sitä on jonkin verran alettu myös tehdä. Aalto huomaa heti sisäisten erien täsmäytysnäytöltä ovatko tytäryhteisöt olleet keskusteluyhteydessä keskenään. Tällöin sisäiset erät täsmäävät ja osapuolten välinen summa näyttää nollaa. (Aalto 2010.)

Seuraavalla sivulla kuviossa 7 näkyy esimerkinomaisesti kahden konserniyhteisön, Lahti Travel Oy:n ja Lahden Pysäköinti Oy:n, sisäisten erien täsmäytysnäyttö. Lahti Travel Oy:lle kyseinen luku on vuokratulo ja Lahden Pysäköinti Oy:lle myyntitulo. Tässä tapauksessa molempien konserniyhteisöjen luku on sama vastakkaisilla kirjanpitotileillä eli yhteensä luku näyttää nollaa ja kyseisten konserniyhteisöjen väliset sisäiset erät täsmäävät.

Sisäisten erien täsmäytys

Valittu yksikköpari

Kesäkuu

Tiliyhmä

[Kaikki]

Yhteensä

0,00

502 Lahden Pysäköinti Oy

Tili	D/K	Tilin nimi	stysnu	Summa	Oikaisu	Yhteensä	luut	Val.määrä	Selitys
300008	K	Myyntituotot, sis	1	1 180,32	0,00	1 180,32	EUR	1 180,32	Eliminointi
Yhteensä				1 180,32	0,00	1 180,32	Sisäisten erien syöttöön		

609 Lahti Travel Oy

Tili	D/K	Tilin nimi	stysnu	Summa	Oikaisu	Yhteensä	luut	Val.määrä	Selitys
480008	D	Vuokrat, sisäiset	1	-1 180,32	0,00	-1 180,32	EUR	1 180,32	Eliminointi
Yhteensä				-1 180,32	0,00	-1 180,32	Sisäisten erien syöttöön		

KUVIO 7. Sisäisten erien täsmäytys vastapuolen kanssa GC7-järjestelmässä.

Lahden kaupunki seuraa konsernin sisäisiä eriä Excel-taulukolla, johon tiedot kerätään kirjanpitojärjestelmästä. Aallon mukaan nykyinen tietojen keräily on työlästä ja hankalaa. Kaupungille onkin tulossa pian uusi kirjanpitojärjestelmä, joka mahdollistaa sisäisten erien seuraamisen järkevämmin. Konserniyhteisöillä on monenlaisia tapoja seurata sisäisiä eriä: toiset seuraavat Exceliä apuna käyttäen ja toisilla kirjanpitojärjestelmät taipuvat tulostamaan oikeanlaisia raportteja suoraan. Kirjanpitojärjestelmän ollessa kankea on sisäisten erien seuranta hyvin hankalaa ja työlästä, varsinkin jos käsitellään suuria määriä tietoja. Tästä syystä konserniyhteisöillä on syntynyt paljon ”leikkaa, liimaa, askartele” -käytäntöjä konsernin sisäisten erien seuraamiseksi. (Aalto 2010.)

Lahti Travel Oy on pieni organisaatio, joten resursseja ja aikaa on rajallisesti konsernin sisäisten erien seuraamiselle. Sisäisten erien seuraaminen tapahtuu melkein alusta loppuun asti käsityönä Excel-taulukoita apuna käyttäen. Sisäiset ostot saadaan selville ostoreskontran toimittajatilaston avulla, johon on koottu ja eritelty Lahti-konserniin kuuluvat yhteisöt. Toimittajatilasto näyttää kuitenkin ainoastaan verolliset summat. Laskuilta joudutaan tarkistamaan verokannat ja verottomat

summat pitää laskea itse ja siirtää erilliseen taulukkoon. Liitteessä 5 on sisäisten ostojen seuraamiseksi tehty taulukko.

Lahti Travel Oy:llä on käytössään kaksi myyntireskontraa, toinen on matkailupalveluiden myyntiä varten ja toinen muuhun myyntiin. Muuhun kuin matkailupalveluiden myyntiin tarkoitettusta myyntireskontrasta otetaan sisäisten myyntien seuraamiseksi reskontralista, josta erotellaan käsin Lahti-konserniin kuuluvat yhteisöt. Tämän jälkeen lasketaan listan mukaiset myyntisummat verottomiksi ja siirretään ne Exceliin. Lahti Travel Oy myy myös välitysmyyntillä esimerkiksi pääsylippuja lippukauppojen kautta. Nämä myynnit ovat liikevaihtoon kuulumattomia myyntejä. Välitysmyyntien osuus muusta myynnistä on usein selvitettävä ostajalle, jotta sisäiset täsmäytykset menevät oikein.

Lahti Travel Oy:n matkailupalveluiden myynnin myyntireskontra on haasteellisin sisäisten erien seuraamiseen. Se sisältää eniten tapahtumia, joiden verokäsittely ei ole aivan normaali. Lahti Travel Oy soveltaa matkailupalveluiden myynnissään marginaaliverotusmenettelyä arvonlisäverolain 80 §:n mukaisesti, jolloin ainoastaan osa laskun loppusummasta sisältää arvonlisäveroa. Tämän erikoisen verokäsittelyn takia konsernin sisäisten myyntien selvittämiseksi on tehtävä laskukohtaiset tarkastelut verottoman summan selvittämiseksi. Reskontrasta saa myyntiraportin asiakkaan asiakasryhmän mukaisesti, joka tässä tapauksessa tarkoittaa Lahti-konserniin kuuluvia yhteisöjä. Asiakasta perustettaessa pitää tietää mitkä yhteisöt kuuluvat Lahti-konserniin ja on muistettava lisätä tieto asiakkaan asiakasryhmäksi. Myyntiraportti antaa yhteenvedon Lahti-konserniin kuuluvien yhteisöjen verollisista myynneistä kuukausittain. Myynnit on laskettava verottomiksi laskukohtaisesti ja siirrettävä Exceliin. Liitteessä 6 on sisäisten myyntien seuraamiseksi tehty taulukko, johon siirretään myynnit molemmista myyntireskontrista.

Sisäisten ostojen ja myyntien seuraamiseksi tehdyt Excel-tilit ovat vielä siirrettävä yhteisökohtaisiin taulukoihin, jotta saadaan menneidenkin neljänneksien kulut ja tuotot mukaan tietoihin ja tiedot oikeille tuloslaskelman ja taseen tileille (Liite 7). Näistä taulukoista on sitten helppo syöttää jokaisen yhteisön kanssa tapahtuneet sisäiset erät kaupungin GC7-järjestelmään.

Lahden Sibeliustalo Oy:ssä konsernin sisäisten erien seuranta tapahtuu pääosin Excelillä. Myyntien osalta Pyökkilehto seuraa kunkin konserniyhteisön ja Lahden kaupungin myyntejä erikseen omissa taulukoissaan, koska laskut sisältävät myös liikevaihtoon kuulumatonta välitysmyyntiä, jotka täytyy eritellä konsernin sisäisestä myynnistä pois. Myyntireskontra antaa luvut asiakkaittain, muttei anna laskujen verottomia summia ja usein laskuissa on myös useita verokantoja. Näistä syistä myyntien seurannassa ainoa vaihtoehto on Excel-taulukot. Taulukoiden avulla Pyökkilehto tekee viennit neljännesvuosittain GC7:n sisäisten erien täsmäytys -näytölle. Lisäksi hän lähettää sähköpostilla tekemänsä Excel-taulukon tiedoksi jokaiselle yhteisölle, joiden laskuissa on mukana välitysmyyntiä, jotta vastapuoli ymmärtää, miksei heidän ostoreskontrastaan haetut luvut täsmää suoraan laskuihin.

Lahden Sibeliustalo Oy:ssä sisäisten ostojen seuranta on huomattavasti helpompaa kuin myyntien, sillä luvut saadaan suoraan ostoreskontrasta. Pyökkilehto tarkastaa sisäiset ostot ostoreskontrasta vastapuolen ilmoitettua omat lukunsa GC7:aan ja vasta tämän jälkeen syöttää luvut itse ohjelmaan. Jos luvut eivät täsmää Pyökkilehto on yhteydessä myyjään ja yrittää selvittää eron. Käytännössä sisäisten erien täsmäyttäminen ei kuitenkaan ole kaikkien osapuolten kanssa ongelmattonta, vaikka itse yrittää olla informatiivinen ja aktiivinen. Monet ilmoittavat ostonsa oman reskontransa mukaisesti, vaikka kuinka selväksi tekisi, että myynneissä on sisällä välitysmyyntiä ja taulukosta näkisi suoraan miksi ostajan ja myyjän luvut ovat erilaiset.

Suurena ongelmana Pyökkilehto näkee myös sen, että sisäisten erien ilmoittamisen aikataulu on todella tiukka, joten lukuja ilmoitetaan viime metreillä tai jopa myöhässä. Tällöin erojen selvittämiseksi ei jää aikaa. Hänninen kokee sisäisten erien täsmäyttämisen aikaavievänä, koska eri konserniyhteisöt kirjaavat usein tulonsa ja menonsa eri kuukausille. (Pyökkilehto 2010; Hänninen 2010.)

Lahti Aqua Oy:ssä konsernin sisäiset erät kerätään reskontrista ja kirjanpidosta. Lahti Aqua on konserni, johon kuuluu kolme yhtiötä ja joilla kaikilla on omat tie-

tokantansa, joten tiedot kerätään Excelliin konsernin yhteenvedon saamiseksi. Yhteenvedosta tiedot viedään GC7:aan. (Hänninen 2010.)

Tilintarkastajan kiinnostus Lahti-konsernin sisäisissä erissä kohdistuu lähinnä kaikkiin erikoisuuksiin, joten esimerkiksi sisäisiin myynteihin ja ostoihin ei tilintarkastuksessa paljon kiinnitetä huomiota. Vuoden 2009 konsernitilinpäätöksessä tilintarkastaja varmisti, että sisäiset katteet ja sisäinen omistus on eliminoitu oikein. Lisäksi hän tarkasti, että tilinpäätökseen on huomioitu kaikkien yhteisöjen omistukset. Konsernin sisäinen osingonjako huomioidaan aina tilintarkastuksessa. Osingonjaossa huomio kiinnittyy niiden oikein eliminointiin konsernin pääoman jatkuvuuden varmistamiseksi. (Aalto 2010.)

4.4 Johtopäätökset

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää kuntakonserniraportoinnin merkittävyyttä pienelle osakeyhtiömuotoiselle tytäryhteisölle. Kuviossa 8 esitetään tutkimuksen merkittävimmät johtopäätökset yhteenvetona.

Ohjaus, valvonta ja konserniin kuuluminen	<ul style="list-style-type: none"> – merkittävimmät ohjaus- ja valvontavälineet: konserniohje, omistajaohjaustyöryhmä sekä erilaiset strategiat – yhteistoiminta ja vuorovaikutus parantuneet – kustannussäästöt ja konsernitili tuovat etuja
Konsernitilinpäätös ja osavuositarkastukset	<ul style="list-style-type: none"> – tytäryhteisöiltä tarvittavat merkittävimmät erät ja niiden täsmällisyys – yhteyshenkilön yhteistyön tärkeys – aikataulussa pysyminen ja tietojen tarkkuustaso haasteellista
Konsernin sisäiset erät	<ul style="list-style-type: none"> – aikataulun tiukkuus – väärät menot väärälle kaudelle – selvittäminen aikaavievää ja työlästä – seuraaminen monelta osin Excel-tilukkoja apuna käyttäen – tehdyt taulukot riittäviä tämän hetken tarpeeseen – kehitysehdotuksena oma Excel-tilukko välitysmyyntien seurantaan – uusi kirjanpito-ohjelma seurannan helpottumiseksi

KUVIO 8. Johtopäätökset.

Omistajaohjauksen näkökulmasta suuri osa Lahden kaupungin ohjauksesta ja valvonnasta case-yritys Lahti Travel Oy:tä kohtaan toteutuu välillisesti emoyhtiö LAKESin kautta. Esimerkiksi Lahti Travel Oy:llä ei ole suoraan kaupungilta edustajia päättävissä elimissään eikä Lahti Travel Oy:lle ole asetettu suoranaisia tavoitteita kaupungin toimesta. Erilaisissa aluetta koskevissa strategioissa Lahti Travel Oy on mukana matkailun osalta toteuttamassa alueensa kehittämistä ja kilpailukykyä. Lahti-konsernin tavoitteiden saavuttamiseksi Lahti Travel Oy:n edustaja vieraillee säännöllisesti kaupungin omistajaohjaustyöryhmässä esittelemässä yhtiönsä toimintaa. Lahden kaupunki siis säätelee Lahti Travel Oy:n perusliiketoimintaa hyvin pienimuotoisesti. Tärkeimmät ohjaus- ja valvontavälineet Lahti Travel Oy:n kohdalla ovat konserniohje sekä siihen liitetty hyvä hallinto- ja johtamistapaohje, erilaiset toteutettavat strategiat ja yhtiön edustajan vierailu omistajaohjaustyöryhmässä.

Lahti-konserniin kuulumisen vaikutukset Lahti Travel Oy:hyn ovat muuttuneet muutamien viime vuosien aikana merkittävästi. Positiivisina muutoksina voidaan tutkimuksen perusteella pitää seuraavia asioita:

- hyväksi kehittynyt yhteistoiminta ja vuorovaikutus kaupungin sekä kaupungin tytäryhteisöjen välillä
- toiminnallinen yhteistyö luontevampaa kuullessa samaan konserniin
- kustannussäästöjen mahdollisuus hyödynnettäessä kaupungin kilpailutuksia ja sopimuksia
- konsernihilissä mukana oleminen.

Muutosten negatiiviset puolet kohdistuvat tutkimuksen mukaan lähinnä raportoinnin lisääntymiseen kaupungille sekä siihen liitettäviin resursseihin, joita Lahti Travel Oy:ssä on rajallinen määrä. Kuntakonserniraportointia on Lahti Travel Oy:ssä tehtävä osin päivittäin, osin neljännesvuosittain sekä osin kerran vuodessa riippuen raportoitavasta asiasta.

Konserniraportoinnin suurin, hankalin, työllistävin ja aikaavievin osuus Lahti Travel Oy:lle on osavuositarkastus- ja tilinpäätösraportointi, joka monimutkaistui entisestään kuntalain muuttuessa ja velvoittaessa kuntia laatimaan täydellisen kon-

sernitilinpäätöksen. Tytäryhteisöjen kaupungille ilmoitettavien tietojen määrä lisääntyi tällöin merkittävästi. Myös kaupungin näkökulmasta tytäryhteisöiltä kerättävien ja tarvittavien tietojen määrä lisääntyi.

Yksi tutkimuksen ongelmista oli selvittää, miten tytäryhteisöt voisivat omalta osaltaan edesauttaa konsernitilinpäätöksen oikeellisuutta ja helpottaa sen laatimista. Tutkimuksessa selvisi, että osavuositarkastuksien laatiminen neljännesvuositain helpottaa kaikkien tekijäosapuolten työtä, koska se tuo rutiinia tekemiseen ja mahdollistaa virheiden ja kirjauserojen löytymisen jo ennen varsinaista tilinpäätöshetkeä. Tutkimuksessa saatiin myös selville tytäryhteisöiltä tarvittavat tärkeimmät tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman, liitetietojen ja toimintakertomuksen erät ja tarkkuudet, jotta konsernitilinpäätöksen laatiminen onnistuisi vaivattomammin ja konsernitilinpäätös esitettäisiin mahdollisimman oikein. Lisäksi saatiin selville, että edellä mainittujen tietojen lisäksi erittäin tärkeä kaupungille ilmoitettava tieto konsernitilinpäätökseen on yhteisön omistusosuuksien muutokset. Edellä mainittujen tietojen ilmoittaminen oikein ja täsmällisesti edesauttaa osavuositarkastuksien ja konsernitilinpäätöksen laatijan työtä.

Tutkimuksessa selvitettiin ongelmakohtia, joita osavuositarkastus- ja tilinpäätösraportointi tuottaa kaupungille ja toisesta näkökulmasta ongelmakohtia, joita se tuottaa tytäryhteisöille. Kaupunki kokee tytäryhteisössä toimivan yhteyshenkilön tärkeimpänä linkkinä onnistuneeseen yhteistyöhön. Jos tämä linkki puuttuu tai on heikko, kaupungin on vaikea saada tarvitsemiaan tietoja yhteisöstä. Esimerkiksi osa kokee vielä kaupunkiomisteisuuden negatiivisena asiana, jolloin myös yhteistyö hankaloituu ja luotettavuus kärsii. Muita haasteita kaupungille tuottaa tietojen saaminen aikataulussa sekä pienten yhteisöjen osalta tietojen tarkkuustaso ja oikeellisuus.

Kysyttäessä tytäryhteisöiltä raportoinnin haasteista, esiin nousi aikataulujen tiukkuus. Tällöin kausi joudutaan katkaisemaan liian aikaisin ja vääriä menoja joudutaan kirjaamaan väärälle kaudelle. Lisäksi kiireessä tehtäessä myös virheiden mahdollisuus kasvaa. Tytäryhteisöjen puolelta aikatauluja toivotaan edes viikon pidemmiksi nykyisistä, varsinkin sisäisten erien osalta, koska niiden selvittäminen

ja täsmäyttäminen on aikaavievää. Konsernin sisäisten erien seuraaminen on monelle tytäryhteisölle, kuten myös kaupungille, haastavaa ja työlästä.

Lahti Travel Oy:n kannalta hyvänä vertailutietona selvisi, että muutkin yhteisöt joutuvat käyttämään paljon Excel-taulukointia ja omia ratkaisuja saadakseen konsernin sisäiset erät selville. Johtopäätöksenä voidaan todeta, että Lahti Travel Oy:ssä sisäisten erien seurantaan tehdyt taulukot (LIITTEET 5–7) ovat riittävät tämän hetken tarpeeseen, sillä Lahti Travel Oy:ssä kerättävien erien määrä on vielä suhteellisen pieni. Lahti Travel Oy:n sisäisten erien seurannan helpottumiseen on mahdollisesti vain yksi ratkaisu – kirjanpito-ohjelman vaihto, joka onkin emoyhtiön kanssa pian suunnitteilla.

Muiden tytäryhteisöjen seurantakäytännöistä tietoisena ja kehitysehdotuksena tutkimukseen, Lahti Travel Oy:lle voitaisiin tehdä erillinen konserniyhteisökohtainen Excel-pohja sisäisten välitysmyyntien seurantaan, joka lähetettäisiin sähköpostilla kaikille sellaisille konserniyhteisöille, joiden myyntiin sisältyy liikevaihtoon kuulumatonta välitysmyyntiä. Tämä toisi vastakkaiselle osapuolelle arvokasta tietoa ja säästytettäisiin kyselyiltä ja selvittelyiltä sisäisten erien syöttämisen jälkeen.

5 YHTEENVETO

Kuntalaki muuttui merkittävästi vuonna 2007, jolloin lakiin määriteltiin uusina käsitteinä kuntakonserni ja konsernijohto sekä kunnan konsernitilinpäätöksen sisältöä laajennettiin. Opinnäytetyössä perehdyttiin kuntalakiin tullessiin muutoksiin ja niiden vaikutuksiin kuntakonserniraportointiin. Tässä tutkimuksessa tarkasteltiin Lahden kaupungin ja sen tytäryhteisön välistä raportointia.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli tutkia kunnan konserniraportointia, johon sisältyy omistajaohjauksen toteutuminen, konsernitilinpäätöksen sekä siihen liittyvien osavuositarkastusten laatiminen ja muiden tietojen antaminen. Erityisesti tutkimuksessa keskityttiin kuntakonserniin kuuluvan pienen osakeyhtiömuotoisen tytäryhteisön näkökulmaan ja kerättiin tietoja kuntakonserniin kuulumisen vaikutuksista sekä haasteista että hyödyistä. Lisäksi kartoitettiin muiden tytäryhteisöjen ja kaupungin ajatuksia konsernitilinpäätökseen liittyen, jotta tutkimuksesta saatiin moniulotteinen ja vertaileva kokonaisuus.

Tutkimuksen vertailu kohdistui lähinnä konsernin sisäisten erien seurantaan sekä osavuositarkastus- ja tilinpäätösraportointiin, jotta saatiin selville case-yritykselle hyödyllistä tietoa ja kehitysideoita heidän tapansa toimia. Tutkimukseen saatiin sisällytettyä myös Lahti-konsernin konsernitilinpäätöksestä vastaavan henkilön toiveita ja näkemyksiä, joiden avulla tytäryhteisöt pystyvät omalta osaltaan vaikuttamaan konsernitilinpäätöksen oikeellisuuteen ja tarkkuuteen sekä helpottamaan konsernitilinpäätöksen laadintaa.

Tutkimuksen tärkeimpinä tuloksina voidaan pitää seuraavia selvitettyjä asioita:

- Lahden kaupungin case-yritykseen kohdistuvat omistajaohjaustavat ja -välineet
- Lahti-konserniin kuulumisen hyödyt ja haasteet
- tytäryhteisöiltä tarvittavat tärkeimmät tiedot
- osavuositarkastus- ja tilinpäätösraportoinnin ongelmakohdat ja niihin kehittämisehdotuksia
- konsernin sisäisten erien seurannan mahdollisuudet.

Tutkimusta voidaan pitää onnistuneena, sillä kaikkiin ennalta asetettuihin tutkimusongelmiin saatiin vastaukset. Lisäksi tutkimus toi case-yritykselle kokonaiskuvan kaupunkiomisteisuuden vaikutuksista yhtiön toimintaan. Varsinkin case-yrityksen taloushallinto sai tutkimuksen myötä uusia näkökulmia ja vinkkejä osavuositarkastus- ja konsernitilinpäätösraporttien oikein toimittamiselle sekä käsityksen konsernin sisäisten erien selvittämisen vaikeudesta myös muissa yhteisöissä. Case-yrityksen lisäksi tutkimuksesta ja sen tuloksista ollaan oltu kiinnostuneita myös Lahden Talouspalveluissa sekä muissa Lahti-konserniin kuuluvissa yhteisöissä.

Kunnallishallinnosta ja kunta-alalta löytyy paljon kirjallisuutta ja muita julkaisuja, mutta ne ovat suurelta osin melko vanhoja teoksia. Tutkimuksen aiheen kannalta käytettävä aineisto oli kuitenkin oltava tuoretta ja ajantasaista lainsäädännön muuttumisen takia. Uuden ja relevantin tiedon löytäminen tutkimukseen oli välttämätöntä ja haastavaa. Lähdemateriaalina käytetty aineisto onkin pääosin vuodelta 2007 alkaen.

Tutkimuksen laadintaa voisi kuvata monivaiheiseksi ja onnistuneeksi kokonaisuudeksi. Tutkimuksen aihepiiri on hyvin laaja-alainen, mutta tutkimus saatiin rajattua hyvin. Tutkimukseen saatiin mukaan myös kaikki halutut haastattelut, joten näkökulmia aiheen tarkasteluun onnistuttiin saamaan moniulotteisesti useasta perspektiivistä. Tutkimuksen laadinta vei tutkimuksen tekijältä hieman ennalta odotettua enemmän aikaa, mutta aiheen kannalta se ei ollut merkittävä tekijä.

Jatkotutkimuksen aiheeseen liittyen voisi toteuttaa tutkimalla tarkemmin Lahden kaupungin konsernitilinpäätös-järjestelmää (GC7), esimerkiksi sen toimivuutta, käytännön ongelmakohtia ja teknistä toteuttamista. Tutkimuksesta saataisiin tärkeää tietoa järjestelmän kehittämistyöhön. Toinen mielenkiintoinen jatkotutkimus voisi olla selvittää tarkemmin tilintarkastuksen merkitystä kuntakonsernissa ja kuvata sen toteutumista käytännössä.

Lahti Travel Oy:lle toteuttamiskelpoinen tutkimusidea voisi olla selvittää muidenkin kuntaomistajien vaikutusta Lahti Travel Oy:n toimintaan. Lisäksi jos parhailaan oleva kuntaliitosselvitys toteutuu ja lähikunnat yhdistyvät yhdeksi kunnaksi, olisi mielenkiintoista selvittää, miten se vaikuttaa Lahti Travel Oy:n toimintaan sekä laajemmin, miten liitos vaikuttaa koko kuntakonsernin rakenteeseen.

LÄHTEET

Painetut lähteet:

Anttiroiko, A-V., Haveri, A., Karhu, V., Ryynänen, A. & Siitonen, A. 2007. Kuntien toiminta, johtaminen ja hallintasuhteet. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy.

Björkwall, J., Enberg, M., Heikkilä, J., Heinonen, A., Kallio, M., Myllyntaus, O., Palo, S., Suorto, A., Turkkila, J., Tyni, T. & Vuorento, R. 2008. Kuntatalous: monen muuttujan summa. 2. uudistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Harjula, H. & Prättälä, K. 2007. Kuntalaki: tausta ja tulkinnat. 7. uudistettu painos. Jyväskylä: Talentum Media Oy.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2000. Tutkimushaastattelu. Helsinki: Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. uudistettu painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Kirjanpitoasetus 1336/1997. Annettu Helsingissä 30.12.1997.

Kirjanpitolaki 1336/1997. Annettu Helsingissä 30.12.1997.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2009a. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. 2. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2009b. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. 2. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Kuntalaki 519/2007. Annettu Helsingissä 27.4.2007.

Lahden kaupungin konsernipalvelut. 2009. Lahti-konsernin konserniohjeet. Lahden kaupunki.

Lahden Talouspalvelut. 2009. Tilinpäätösohje Lahti-konsernin yhteisöille.

Lakonen, U-M. 2008. Kuntakonsernin kokonaisvaltainen tilintarkastus. Auditoriuutiset 2/2008, 1–2.

Majoinen, K., Harjula, H., Kirvelä, T., Myllyntaus, O., Salenius, M., Majava, J. & Pauni, M. 2008. Toimiva kunta. Helsinki: FCG Efeko Oy.

Meklin, P. & Martikainen, J-P. 2003. Kuntakonserni johtamisjärjestelmänä: käytäntöjä ja kehittämistarpeita. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Myllyntaus, O. & Suorto, A. 2008. Uudet konsernitilinpäätösohjeet ja yleiset laadintaperusteet. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Niskakangas, H., Pönkä, P. & Oksanen, A. 2007. Kuntakonsernit: toiminta, päätöksenteko ja valvonta. Helsinki: KL-Kustannus Oy.

Suomen perustuslaki 731/1999. Annettu Helsingissä 11.6.1999.

Säilä, E., Hellén-Toivanen, P., Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila, A. 2008. Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tilintarkastuslaki 459/2007. Annettu Helsingissä 13.4.2007.

Elektroniset lähteet:

Hynynen, E-L., Haavisto, S. & Ojala, M. 2008. Oy Kunta Ab on iso monialakonserni. Kuntalehti online [viitattu: 18.2.2010]. Saatavissa: <http://www.kuntalehti.fi/default.asp?sc=3125&sa=96255>.

Kietäväinen, T. & Prättälä, K. 2007. Kuntakonsernia ja kunnallista liikelaitosta koskeva sääntely kuntalaissa 15.5.2007 alkaen. Suomen Kuntaliitto [viitattu: 1.3.2010]. Saatavissa:
http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;63;375;114584;125845;125846.

Kietäväinen, T. & Kallio, M. 2009. Lausunto tilintarkastusjärjestelmän uudistamista koskevasta arviomuistiosta. Suomen Kuntaliitto [viitattu: 31.1.2010]. Saatavissa:
http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;63;376;146322;146920;149668.

Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy – LAKES. 2010. Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy – LAKES -organisaatio [viitattu: 15.3.2010]. Saatavissa:
<http://www.lakes.fi/3223>.

Lahden kaupunki. 2010a. Lahden kaupungin tilinpäätös 2009 [viitattu: 23.4.2010]. Saatavissa:
[http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/65C013D90AD9EFDBC22576EF00257998/\\$file/Tilinpaaatos%202009%20kh%20220310iko.pdf](http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/65C013D90AD9EFDBC22576EF00257998/$file/Tilinpaaatos%202009%20kh%20220310iko.pdf).

Lahden kaupunki. 2010b. Perustiedot lyhyesti [viitattu: 21.4.2010]. Saatavissa:
<http://www.lahti.fi/www/cms.nsf/pages/0B47143637799AF7C22570E700608674>.

Lahti Travel Oy. 2010. Lahti Travel Oy [viitattu: 19.4.2010]. Saatavissa:
<http://www.lahdenseutu.net/fi/liikematkailu/yhteystiedot/yhtio/?id=504>.

Lindroth, M. 2007. Yhtiö. Suomen Kuntaliitto [viitattu: 18.2.2010]. Saatavissa:
http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;55264;55275;121698;121700;117363;117378.

Päijät-Hämeen matkailustrategia 2010–2015. 2010. Päijät-Hämeen matkailualan toimijoiden strategiatyöryhmä [viitattu: 31.5.2010]. Saatavissa: http://www.lahdenseutu.net/filebank/1871-Matkailustrategia_screen.pdf.

Päijät-Hämeen palvelurakennemuutostyöryhmä. 2007. Kuntien omistajaohjaus ja omistajapolitiikka -työryhmä [viitattu: 29.4.2010]. Saatavissa: http://www.paijat-ha-me.fi/palvelurakennemuutos/tyoryhma3_kuntienomistajaohjausjaomistajapolitiikka.htm.

Suomen Kuntaliitto. 1997. Konserniohjeen laatiminen [viitattu: 3.4.2010]. Saatavissa: http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;63;375;23919;23931;32186.

Suomen Kuntaliitto. 2005. Kuntien konserniohje [viitattu: 23.3.2010]. Saatavissa: http://www.kunnat.net/k_perussivu.asp?path=1;29;347;93749;108318;11443.

Suomen Kuntaliitto. 2006. Yhteistoiminnan muodoista kuntien teknisessä toimesta [viitattu: 1.3.2010]. Saatavissa: <http://www.kunnat.net/attachment.asp?path=1;29;356;61493;107967>.

Suomen Kuntaliitto. 2009. Kunnat ja kuntayhtymät [viitattu: 29.4.2010]. Saatavissa: http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;102942.

Tilastokeskus. 2007. Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan 1993–2000 (TOL 1995) [viitattu: 11.3.2010]. Saatavissa: http://pxweb2.stat.fi/database/StatFin/yri/syr/010_yr_tol95/010_yr_tol95_fi.asp.

Tilastokeskus. 2008. Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan 2001–2007 (TOL 2002) [viitattu: 11.3.2010]. Saatavissa: http://pxweb2.stat.fi/database/StatFin/yri/syr/010_yr_tol02/010_yr_tol02_fi.asp.

Tilastokeskus. 2009. Yritykset toimialoittain ja omistajatyypin mukaan 2007–2008 (TOL 2008) [viitattu: 11.3.2010]. Saatavissa: http://pxweb2.stat.fi/database/StatFin/yri/syr/010_yr_tol08/010_yr_tol08_fi.asp.

Suulliset lähteet:

Aalto, A. 2010. Konsernilaskenta-asiantuntija. Lahden Talouspalvelut. Haastattelu 4.5.2010.

Alaluukas, E. 2010. Toimitusjohtaja. Lahti Travel Oy. Haastattelu 12.5.2010.

Hänninen, R. 2010. Talouspäälikkö. Lahti Aqua Oy. Haastattelu 2.6.2010.

Mylläri, J. 2010. Myyntipäälikkö. Lahti Travel Oy. Haastattelu 19.4.2010.

Pyökkilehto, N. 2010. Talouspäälikkö. Lahden Sibeliustalo Oy. Haastattelu 28.5.2010.

LIITTEET

LIITE 1

LAHDEN KAUPUNKI
Konsernirakenne

31.12.2009

Omistussuhteet esitetty konsernin omistussuhteina

LAHDEN KAUPUNKI

TASEYKSIKÖT

Lahden Ateria
Lahden kaupunginteatteri
Lahden Siivouspalvelut
Lahden Talouspalvelut
Lahden Tietotekniikka
Tilakeskus
Lahden kaupungin elinkeinorahasto

Kuntayhtymät

ETEVA ky 4,83 %
Hollolan-Lahden
Vesilaitos ky 40,00 %
Hämeen päihdehuollon ky 11,88 %
Päijät-Hämeen
koulutuskonserni ky 56,46 %
Päijät-Hämeen liiton ky 49,08 %
sis. Päijät-Hämeen pelastuslaitos
Päijät-Hämeen sosiaali- ja
terveydenhuollon ky 44,95 %

Asuminen, asunto- ja
kiinteistöyhtiöt

Lahden Talot Oy 100 %
Lahden Asunnot Oy 100 %
Lahden Palveluasunnot Oy 100 %
Kiint Oy Vesijärvenkatu 36 94,7 %
Kiint Oy Ala-Okerointentie 23 51,67 %
Kiint Oy Hansaparkki 56,88 %
Kiint Oy Lahden Sammonkatu 8 70,26 %
Kiint Oy Lahden Siltavouti 93,3 %
Kiint Oy Saimaankatu 64 100 %
Lahden Rudolf Steiner
-koulun Talo Oy 91,7 %
Lahden Terveystalo Oy 90,37 %
Lahden Yrityskiinteistöt Oy 100 %
Oppilastalo Oy 90,78 %
Osaamiskiinteistöt Oy 73,73 %
Riihelän Palvelukeskus Oy 80 %
Lahden Urheilutalo-Säätiö 100 %
Musiikkiopiston Omakotisäätiö 100 %

Kunnallista toimintaa harjoittavat
tytäryhteisöt

Kujalan Komposti Oy 75,75 %
Lahden Jäähalli Oy 24,9 %
Lahden Pysäköinti Oy 100 %
Lahden Seudun
Kuntatekniikka Oy 66,25 %
Lahden Sibeliustalo Oy 100 %
Lahden Tiede- ja
yrityspuisto Oy 75,62 %
TRI ENERGY Oy 75,62 %
Lahti Aqua Oy 100 %
Aqua Palvelu Oy 100 %
Aqua Verkko Oy 100 %
Lahti Energia Oy 100 %
LE Sähköverkko Oy 100 %
LK Kiinteistöpalvelut Oy 100 %
Päijät-Hämeen Jätehuolto Oy 51,49 %

Osakkuus- ja
omistusyhteisyydet

Asikkalan Voima Oy 50 %
C-Ella Oy 33,33 %
Kiint Oy Lahden Laiturinkadun pysä-
köinti Oy 25,87 %
Lahden Seudun Puhelin Oy 20,94 %
Nanoscale Oy 38,55 %
Päijät-Hämeen Ajo-
harjoittelurata Oy 66,94 %
Päijät-Hämeen Tekstiili-
huolto Oy 48,78 %
Ramboll Analytics Oy 25,87 %
Riihelän Huolto Oy 39,25 %
Seponkadun pysäköinti Oy 26 %

Muut tytäryhtiöt

Lahden Alueen Kehittämisyhtiö
Oy – LAKES 51,39 %
Lahti Travel Oy 51,39 %
Lahden Musiikkiopisto Oy 50,57 %
Radio- ja tv-museosäätiö 50 %

Yhdistelemättömät

As Oy Kittilän Petsukka 33,33 %
Kiint Oy Lahden
Toimistokartano 23,43 %
Nanoscale Oy 38,55 %

Lahti konserniin yhdistellyt alakonsernit:

Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy – LAKES

Lahti Travel Oy

Lahti Aqua Oy

Aqua Palvelu Oy

Aqua Verkko Oy

Lahti Energia Oy

LE Sähköverkko Oy

Kiinteistö Oy Saimaankatu 64

Asikkalan Voima Oy

C-Ella Oy

Lahden Seudun Puhelin Oy

Lahden Talot Oy

Lahden Asunnot Oy

Lahden Palveluasunnot Oy

Kiinteistö Oy Vesijärvenkatu 36

Lahden Tiede- ja yrityspuisto Oy

TRI ENERGY Oy

LIITE 2

HAASTATTELUJEN TEEMA-ALUEET

- Lahti-konsernin ohjaus ja valvonta
 - tavoitteet ja odotukset
 - seuranta ja raportointi
 - sitouttaminen
- Lahti-konserniin kuuluminen
 - hyötyjä ja etuja
 - velvoitteita
- Tytäryhteisöjen tiedot osana konsernitilinpäätöstä ja osavuosikatsauksia
 - tärkeimmät tiedot
 - aikataulut
 - ohjeistus
 - tytäryhteisöjen erot
- Tilintarkastus
 - kiinnostavat erät
- Konsernin sisäiset erät
 - seuranta ja käytännöt
 - työllistävyys
 - ongelmat

LIITE 3



Lahti-konsernin osavuositarkastukset 2010

Raportti	Sisäiset erät täsmäytetty GC7:ssa	Tytäryhteisöjen tiedot Talouspalveluissa	Toimitusjohtajien katsaus Talouspalveluissa	Raportti luovutetaan Konsernipalveluille	Hallitus	Valtuusto
Tammi-maaliskuu	14.4.2010	16.4.2010	16.4.2010	26.4.2010	10.5.2010	17.5.2010
Tammi-kesäkuu	2.8.2010	6.8.2010	6.8.2010	16.8.2010	23.8.2010	13.9.2010
Tammi-syyskuu	11.10.2010	15.10.2010	15.10.2010	25.10.2010	1.11.2010	8.11.2010

Vuosittilinpäätöksen aikataulu ilmoitetaan erikseen loppuvuodesta.



Aikataulu GC7-ohjelman syöttökäyttäjille

Viimeistään	Ilmoitettava tieto: <i>Syöttöpohja kursivilla</i>
8.1.2010	Erittely yhteisön omistajista ja omistuksista (<i>erillinen Excel-tili</i>)
13.1.2010	Konserniin kuuluvien yritysten kaupungille tai muille konserniin kuuluville yhteisöille lähettämät laskut on lähetetty.
1.2.2010	Konsernin sisäiset erät täsmäytettynä <ul style="list-style-type: none"> • <i>Syöttöpohja: LAHTI Tulos ja tase TYTÄR</i> • <i>Täsmäytys: Sisäisten erien täsmäytys</i> • Sisäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat Lahti-konserniin kuuluville konserniyhteisöille • Summat täsmäytetään vastapuolen kanssa. • Vastuu täsmäyttämisestä on saamassa olevalla yhteisöllä = myyntilaskun tekijällä / lainantantajalla.
8.2.2010	Yhteisön tuloslaskelma ja tase <ul style="list-style-type: none"> • <i>Syöttöpohja: LAHTI Tulos ja tase TYTÄR</i>
15.2.2010	Muut lisätiedot <ul style="list-style-type: none"> • Liitetiedot: <i>LAHTI D.1 Tuloksen ja taseen lisätiedot TYTÄR</i> • Taseen ulkopuoliset tiedot: <i>LAHTI E. Taseen ulkopuoliset tiedot</i> • Rahavirtalaskelmaan tarvittavat tiedot: <i>F. Rahoituslaskelman lisätiedot</i> • Konserniin kuuluvien yhteisöjen välisten liittymismaksujen erittely: <i>LAHTI Tulos ja tase TYTÄR, tilit 246900, lisäksi erillinen Excel-tili</i>
15.3.2010	Kopio hallituksen allekirjoittamasta tilinpäätöksestä lähetetään skannattuna sähköpostilla tai paperikopio postissa yhteystiedoissa mainittuun osoitteeseen <ul style="list-style-type: none"> • tuloslaskelma • tase • rahoituslaskelma • toimintakertomus • liitetiedot • tase-erittelyt
	<ul style="list-style-type: none"> • Kopio tilintarkastuskertomuksesta heti tilintarkastuksen jälkeen • Mikäli yhtiökokous on päättänyt jakaa osinkoa, ote yhtiökokouksen pöytäkirjasta heti kokouksen jälkeen

LIITE 5

LAHTI TRAVEL OY
Sisäiset kulut ja tuotot

9.7.2010 / Suvi

Huhti-kesäkuu 2010
OSTOT

laskunro	veroton	verollinen	vero-%	kulu	läpil vai kulu	maksettu?	RAPORTOIDAAN
Lahden Alueen Kehittämisyhtiö Oy - LAKES (10007)							
206077	- €	- €	22 %	toimiston vuokra	läpilaskutus	kyllä	
206129	- €	- €	22 %	toimiston vuokra	läpilaskutus	kyllä	
206221	- €	- €	22 %	toimiston vuokra	läpilaskutus	kyllä	
	- €	- €					- €
Lahti Energia Oy (10029)							
	- €	- €	22 %	sähkö	osto	kyllä	
	- €	- €					- €
Lahden Pysäköinti Oy (10260)							
206105	- €	- €	22 %	autopaikkojen vuokra	osto	kyllä	
	- €	- €					- €
Lahden Siivouspalvelu (10406)							
206083	- €	- €	22 %	siivous	osto	kyllä	
206147	- €	- €	22 %	siivous	osto	kyllä	
206235	- €	- €	22 %	siivous	osto	kyllä	
	- €	- €					- €
Lahden Sibeliustalo Oy (10035)							
206160	- €	- €	22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	kyllä	
206186	- €	- €	22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	kyllä	
206217	- €	- €	22 %	kokous	osto	kyllä	
206254	- €	- €	22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	kyllä	
206277	- €	- €	22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	Ei	
	- €	- €					Ostovelka - € - €
Lahden kaupunki, museot (10109)							
206187	- €	- €	22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	kyllä	
206192	- €	- €	0 ja 22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	kyllä	
206249	- €	- €	0 ja 22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	Ei	
206280	- €	- €	0 ja 22 %	oma tuotanto (PÄ)	osto	Ei	
	- €	- €					Ostovelka - € - €
PHKK (10197)							
206109	- €	- €	0 %	ostetut palvelut	osto	kyllä	
206128	- €	- €	0 %	hlöstön koulutus	osto	kyllä	
	- €	- €					- €
YHT.		- €					- €

LIITE 7

LAHTI TRAVEL OY
KONSERNITÄSMÄYTYKSET - GC7

TÄYTÄ VAIN KELTAISELLA MERKITYT SARAKKEET

KOODI	ORGANISAATIO	RAPORTOITAVA JAKSO				
		1-3/2010	4-6/2010	7-9/2010	10-12/2010	Yhteensä
TULOSLASKELMA						
MYYNIT						
300008	Myynnit sisäiset					- €
KULUT						
434008	Palveluiden ostot sisäiset					- €
480008	Vuokrat sisäiset					- €
490008	Muut toimintakulut sisäiset					- €
KOROT						
600008	Korkotuotot tytäryhteisöiltä					- €
600010	Korkotuotot omistusyhteisöiltä					- €
620010	korkokulut omistusyhteisöille					- €
TASE						
VASTAAVAA						
163008	Lainasaamiset konserniyhteisöiltä					- €
172008	Myyntisaamiset konserniyhteisöiltä					- €
178018	Konserni- ja yhdystilisaamiset					- €
182208	Muut siirtosaamiset konserniyht.					- €
VASTATTAVAA						
254008	Saatut ennakot konserniyhteisöiltä					- €
254508	Ostovelat konserniyhteisöille					- €
255018	Konserni- ja yhdystilivelat					- €
258408	Muut siirtovelat konserniyhteisöille					- €

Tuloslaskelmassa tuotot syötetään + merkkisenä ja kulut - merkkisenä ja kaikki summat nettosummina

Taseessa saamiset ja velat syötetään + merkkisenä ja kaikki summat bruttosummina